Международный консорциум «Электронный университет»

Московский государственный университет экономики, статистики и информатики

Евразийский открытый институт

Налоги и налогообложение

Часть вторая

Учебное пособие

Москва 2005

УДК 336.22
ББК 65.261.4
Ш 952

д.э.н., проф. Шувалова Е. Б. — главы 1, 6, 11
Солярик М.А. — глава 2
Заборский М.В. — глава 3
Андреева Ю.В. — глава 4
Силаев П.В. — глава 5
Филлипова О.В. — глава 7
Лобко М.В. — глава 8
Блинов А.Н. — глава 9
Размахова А.В. — главы 10, 12
Пусев Д.В. — глава 11
Яшкова С.Е. — глава 13

Налоги и налогообложение: учебное пособие / Под общ. ред. Е.Б. Шуваловой и А.Е. Шувалова, Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М.: МЭСИ 2004. – 263 с.

Рекомендовано Учебно-методическим объединением по образованию в области антикризисного управления в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Антикризисное управление», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Менеджмент», «Маркетинг», «Мировая экономика», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение», «Юриспруденция» и другим специальностям.

В пособии изложены общее представление о налогообложении, особенности построения налоговой системы в России, рассмотрены основные аспекты уплаты налогов: определение объекта налогообложения, налоговой базы и суммы налогов, сроков их уплаты и др.

Пособие предназначено для студентов и слушателей, обучающихся на всех формах обучения с использованием дистанционных образовательных технологий, а также для преподавателей высших и средних специальных учебных заведений.

ISBN 5-7764-0298-0

© Московский государственный университет
экономики, статистики и информатики, 2005

Оглавление

Глава 1. Налог на добавленную стоимость 6
1.1. Экономическая сущность НДС 6
1.2. Характеристика основных элементов налога 17
1.2.1.Субъекты и объекты налога. Налоговая база 17
1.2.2. Налоговые ставки и освобождения 22
1.3. Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет 28

Глава 2. Налог на прибыль организаций 30

Глава 3. Единый социальный налог (ЕСН) и страховые взносы, поступающие в государственные социальные внебюджетные фонды 41
3.1. Краткая историческая справка 41
3.2. Пенсионный фонд РФ 41
3.3. Фонд социального страхования РФ (ФСС) 42
3.4. Фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС) 43
3.5. Единый социальный налог 44
3.6. Пенсионное страхование 53
3.7. Страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний 54

Глава 4. Налог на доходы физических лиц 57
4.1. Место и роль налога в формировании бюджета 57
4.2. Субъекты налога 57
4.3. Элементы налога на доход физических лиц 59
4.3.1. Объект налогообложения. Классификация доходов физических лиц 59
4.3.2. Налоговая база и порядок ее формирования 62
4.3.3. Налоговые ставки 64
4.3.4. Налоговый период. Порядок исчисления и уплаты налога 66
4.4. Налоговые вычеты 67
4.4.1. Стандартные налоговые вычеты 68
4.4.2. Социальные налоговые вычеты 70
4.4.3. Имущественные налоговые вычеты 71
4.4.4. Профессиональные налоговые вычеты 72

Глава 5. Государственная пошлина 75

Глава 6. Налог на имущество организации 105

Глава 7. Транспортный налог 114
7.1. Учеты налогоплательщиков 116
7.2. Переплата налога 137
7.3. Особенности законодательства по транспортному налогу в некоторых регионах РФ 148
7.3.1. Москва 148
7.3.2. Санкт-Петербург 153
7.3.3. Кемеровская область 157
7.3.4. Ростовская область 161

Глава 8. Земельный налог 167
8.1. Налогоплательщики 178
8.2. Объект налогообложения 178
8.3. Налоговая база 178
8.4. Порядок определения налоговой базы 179

Глава 9. Налог на добычу полезных ископаемых 184
9.1. Правовой статус налога на добычу полезных ископаемых 184
9.2. Объекты налогообложения по НДПИ 187

Глава 10. Упрощенная система налогообложения 199
10.1. Нормативно-законодательная база 199
10.2. Общая характеристика специального налогового режима «упрощенная система налогообложения» 199
10.3. Налогоплательщики 200
10.4. Порядок и условия налога и прекращения применения упрощенной системы налогообложения 202
10.4.1. Переход на упрощенную систему налогообложения 202
10.4.2. Утрата права на применение упрощенной системы налогообложения 203
10.5. Организация бухгалтерского и налогового учета 203
10.6. Порядок определения доходов 204
10.7. Порядок определения расходов 205
10.8. Порядок исчисления и уплаты налога 210
10.9. Налоговая декларация 210

Глава 11. Единый налог на вмененный доход 212
11.1. Экономическое содержание единого налога на вмененный доход как специального налогового режима 212
11.2. Анализ проблем взимания единого налога на вмененный налог для определенных видов деятельности в 1998-2002 гг. 217

Глава 12. Единый сельскохозяйственный налог 232
12.1. Общие условия применения специального налогового режима 232
12.2. Налогоплательщика 234
12.3. Порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налогообложения 235
12.4. Объект налогообложения и порядок признания доходов и расходов 236
12.5. Налоговая база 241
12.6. Налоговый и отчетный периоды, налоговая ставка 234
12.7. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога. Зачисление сумм единого сельскохозяйственного налога 234
12.8. Налоговая декларация 244

Глава 13. Имущественные налоги с физических лиц 246
13.1. Налог на имущество физических лиц 247
13.1.1. Налогоплательщики и объект налогообложения 247
13.1.2. Ставки налога на имущество физических лиц 248
13.1.3. Порядок исчисления и уплаты 248

13.1.4. Льготы по налогу на имущество физических лиц 252
13.2. Налог с имущества переходящего с наследования или дарения 253
13.2.1. Плательщики налога и объект налогообложения 253
13.2.2. Особенности налогообложения имущества, переходящего в порядке наследования 254
13.2.3. Особенности налогообложения имущества, переходящего в порядке дарения 256
13.2.4. Порядок исчисления и сроки уплаты налога 259

Список литературы 261

Глава 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1.1. Экономическая сущность НДС

Важнейшим событием мировой практики налогообложения последней трети XX в. стало широкое распространение налога на добавленную стоимость (НДС), который приносит значительные доходы в бюджет государства. Налог называют «самым эффективным нововведением в финансовой политике и практике последней трети XX в.» Об этом свидетельствует опыт различных зарубежных стран: Франции, Англии, Индонезии, Южной Кореи, Новой Зеландии, Португалии, Туниса и др. В большинстве стран НДС обеспечивает от 12 до 30% стабильных доходов государственного бюджета. Эти доходы являются важным альтернативным источником поступлений от взимания прямых налогов, особенно в тех странах, где ограничены размеры налоговой базы подоходного налога с физических лиц, или в странах, для которых характерны неустойчивые доходы от взимания налога на прибыль.

Отцом налога считается французский финансист М. Лоре, который разработал его концепцию, принципиальную схему взимания и обосновал преимущества. Несколько лет НДС применялся в африканском государстве Кот-д'Ивуар, которое было опытным полигоном для апробирования налога, а во Франции налог был введен 1 января 1968 г.

70-е гг. XX столетия – период распространения НДС в ряде государств Западной Европы. Этому в значительной мере способствовало принятие ЕС Директивы об унификации правовых норм, которая определила необходимость введения НДС как основного косвенного налога, функционировавшего в странах Сообщества. Для стран, желающих вступить в ЕС, наличие действующей системы НДС стало необходимым условием.

В 80-х гг. страны Америки, Африки и Юго-Восточной Азии вводят НДС в свои налоговые системы. 90-е гг. – период его активного внедрения в налоговую практику стран Восточной Европы.

В России НДС, как известно, введен с 1 января 1992 г. Законом РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» в ранге федерального налога.

Налогообложение добавленной стоимости – одна из наиболее важных форм косвенного налогообложения. Введение косвенных налогов в налоговые системы государств с рыночной экономикой обычно связывают с возрастанием потребности государства в доходах бюджета. Современные национальные налоговые системы, как известно, сочетают прямые и косвенные налоги. Одни государства отдают предпочтение прямым налогам, а другие – косвенным. Характер предпочтения зависит в значительной степени от экономического развития государства: чем ниже уровень развития, тем большую долю доходов государство получает от взимания косвенных налогов. И наоборот, чем выше этот уровень, тем значительнее роль прямых налогов в налоговой системе страны.

Важнейшим свойством косвенного налога является включение его в цену облагаемых товаров (работ, услуг) путем надбавок к цене или включения в издержки производства. В нормальных экономических условиях уплата косвенных налогов производится конечными потребителями, хотя вносят эти налоги в бюджет непосредственно продавцы и производители облагаемых товаров (работ, услуг).

Еще одна особенность косвенных налогов заключается в том, что применяется дозированный порядок их уплаты для реального плательщика. Так, Л.В. Ходский писал: «Перенесение всей тяжести бюджета на прямые налоги было бы слишком обременительным для населения: уплачивать налог незначительными долями, как при косвенных налогах, и вносить то же самое крупными суммами в виде прямых податей далеко не одно и то же».

Русский ученый М.Н. Соболев отмечал другие преимущества косвенных налогов: 1) «эти налоги, поскольку они попадают на предметы широкого потребления, всегда весьма доходны для государства»; 2) косвенные налоги, включаемые в цену товара, платятся незаметно для потребителя. Здесь утрачивается непосредственная связь между платежом налога и осознанием этого платежа; 3) косвенные налоги не могут сопровождаться недоимками, как это происходит с прямыми налогами, поскольку они входят в цену товаров, которые и покупаются потребителями тогда, когда у них имеются деньги.

НДС обычно относят к категории универсальных косвенных налогов, которыми облагаются весь товарооборот на внутреннем рынке и товарооборот, складывающийся при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Его перечисляют в доходы бюджета *все* производители товаров (работ, услуг) и продавцы, участвующие в сбыте товаров (работ, услуг).

Взимание НДС как косвенного налога направлено прежде всего на решение *фискальных задач государства*. Во многих зарубежных странах он использовался для покрытия бюджетных дефицитов, так как увеличение налоговых ставок по прямым налогам, как правило, приводит к замедлению процесса накопления капитала и к снижению деловой активности. Но НДС отводится и определенная роль в регулировании экономических и социальных процессов в стране. Так, например, в европейских странах от налога освобождаются средства, инвестируемые в основной капитал, не платят налоги банки, учебные заведения, имеются льготы у общественных организаций инвалидов.

В теории налогообложения в систему косвенного обложения обычно включают две группы налогов:

- *налоги на потребление*, сумма которых включается в состав платежей, получаемых от покупателя при реализации товаров (работ, услуг), т.е. они взимаются через цену в виде своеобразных надбавок (налог с оборота, налог с продаж, акциз);

- *налоги, относимые на затраты*, которые увеличивают издержки производства, а следовательно, и цену товаров (работ, услуг). К ним, в частности, относятся налог на имущество, таможенная пошлина, единый социальный налог, налог на рекламу.

НДС входит в группу налогов на потребление. До 50-х гг. XX в. эту группу составляли акциз, налог с оборота и налог с продаж. Их можно в свою очередь разделить на две группы в зависимости от того, взимаются они на одном или на нескольких этапах в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг). К группе одноступенчатых налогов относятся акциз и налог с продаж, которые могут взиматься на уровне производителя, оптовой или розничной торговли. НДС и налог с оборота составляют группу многоступенчатых налогов, которые взимаются на каждой стадии производства и реализации. Поскольку теория построения НДС основана на особенностях группы налогов на потребление, целесообразно рассмотреть специфику взимания каждого из налогов, которые оказали влияние на методологию взимания НДС.

Акцизами облагается ограниченный перечень товаров, поэтому для налога характерна установленная законом избирательность охвата. Из всех перечисленных выше налогов только акциз не имеет универсального характера. В большинстве стран налогом облагаются предметы роскоши, социально нежелательные товары: табачные изделия, алкогольная продукция, а также нефтепродукты. Акцизы вводятся в состав системы налогов исключительно с фискальной целью, поэтому их взимание требует выполнения ряда условий. Прежде всего это наличие значительных объемов реализации товара, небольшая численность его производителей, поскольку они являются плательщиками налога, неэластичность спроса и невозможность замены подакцизного товара на необлагаемый акцизами товар.

Акциз в отличие от остальных налогов на потребление имеет прогрессивный характер, поскольку им облагаются товары, потребляемые прежде всего обеспеченными группами населения. Его особенность состоит в том, что обложение каждого подакцизного товара осуществляется по индивидуальным ставкам, поэтому количество ставок акциза равняется числу подакцизных товаров.

Многоступенчатый каскадный налог с оборота получил широкое распространение в годы Первой мировой войны. Он применялся в ряде стран Европы, Латинской Америки, Африки и Азии. Налог с оборота взимался на каждой стадии движения товаров от производителя до конечного потребителя на основе стоимости валового оборота предприятия и приводил к необоснованному удорожанию товаров по мере прохождения ими всех этапов реализации. Например, если налог взимался при продаже железной руды чугунолитейному предприятию, а затем еще раз он уплачивался с полной стоимости чугуна при реализации его сталеплавильному заводу, то тогда руда облагалась налогом с оборота дважды. Налог с оборота взимался и с продукции сталеплавильного завода при ее реализации следующему участнику цепочки – заводу металлопроката, и на этом этапе руда облагается налогом в третий раз и т.д. На каждом этапе реализации сумма налога, входящая в стоимость товара, возрастает, что приводит к снижению покупательной способности конечного потребителя товара. Чтобы снизить каскадный эффект налога государства, на первых этапах реализации устанавливали более низкий уровень налоговых ставок, чем на последующих.

Таким образом, сумма налога с оборота не зависела непосредственно от реального вклада каждого из этапов производства и реализации в стоимость конечного продукта в силу различного уровня материалоемкости производства у хозяйствующих субъектов. Чем больше этапов реализации проходил товар от производителя до конечного потребителя, тем большая сумма налога с оборота включалась в его стоимость. Чтобы уменьшить сумму налога, следовало предприятия, составляющие единую технологическую цепочку, объединить в одно предприятие, что приводило к усилению процессов вертикальной интеграции в странах, в которых взимался налог с оборота. Поскольку сумма налога зависела не от вида товара, а от числа этапов реализации, то и доля налога в стоимости товара могла быть разной для одних и тех же товаров или одинаковой для разных товаров. При этом одним из самых сложных и трудоемких вопросов было определение размера налога в стоимости товара, прошедшего несколько этапов реализации.

Налоги на потребление, как правило, взимаются в стране потребления товара. При экспорте товаров сумма налога возмещается экспортеру, что способствует повышению конкурентоспособности экспортных товаров на мировом рынке. Если взимается налог с оборота, то в стоимости экспортного товара сложно определить величину налога. Поэтому государства на практике возмещали какую-то установленную фиксированную сумму, которая могла быть больше суммы налога (принимала форму субсидии) или меньше. В этом случае полной компенсации не происходило, а следовательно, экспорт частично облагался налогом. Аналогичные трудности возникали при налогообложении импортируемых товаров, которые должны были облагаться по ставкам страны, в которой потреблялся товар, а они были определены и установлены для каждого конкретного этапа реализации, но не для вида товара в целом.

Таким образом, *опыт применения налога с оборота* выявил его особенности, являющиеся скорее недостатками:

- он создает мощный стимул к излишней вертикальной интеграции, что может быть причиной снижения эффективности производства;
- его каскадный характер привносит элемент неопределенности в отношении суммы налога, которая включена в стоимость товара (работы, услуги). Величина налого-

вого бремени в этом случае зависит от действия такого фактора, как количество стадий, которые проходит товар от производителя до конечного потребителя;

- практически невозможно точно определить сумму налога, включенную в стоимость экспортного товара;
- та же неопределенность в отношении налоговой составляющей в цене товаров, произведенных для потребления внутри страны, затрудняет взимание налога, равного по величине налогу со стоимости импортируемых товаров;
- налог с оборота, как и акциз, требует разработки и установления многочисленных ставок, часто принимающих индивидуально-дифференцированный характер по отношению к облагаемым товарам;
- для налога характерно многократное налогообложение одних и тех же производственных затрат во время продажи товаров.

В отличие от многоступенчатого налога с оборота налог с продаж взимается единожды – на стадии производства, оптовой торговли или розничной торговли. Он не позволяет государству воздействовать на все стадии движения товара от производителя к конечному потребителю, может уплачиваться по единой стандартной ставке или системе ставок, включающей крайне ограниченное их число.

Взимание налога с продаж на уровне производителя имеет ряд недостатков:

- при установленной ставке налога сумма налоговых платежей оказывается меньше, чем в тех случаях, когда налог взимается на более поздних этапах реализации;
- на стадии оптовой и розничной торговли размер торговой наценки дифференцируется в зависимости от категории товара, что позволяет уменьшить регрессивный характер налогов на потребление, так как это приводит к перераспределению налогового бремени;
- налог, взимаемый с производителей, может приводить к чрезмерному делению (дроблению) предприятий, не способствуя интеграции производства в условиях, когда бы она могла быть экономически и технологически выгодной;
- такое налогообложение может приводить к тому, что производитель часть своих функций (например, гарантийное обслуживание) передает другим лицам исключительно с целью уменьшения налоговых обязательств.

Мировая практика налогообложения показала, что взимание налога с продаж на уровне оптовой торговли нецелесообразно, поскольку в этом случае объект обложения не включает развивающуюся быстрыми темпами сферу услуг и не позволяет освободить от налога продажи товаров для нужд производства.

Налог с продаж призван в максимальной степени охватить розничную торговлю. Применение различными странами налога с продаж на стадии производства и оптовой торговли главным образом связано с неготовностью налоговых органов и недостаточным уровнем организации бухгалтерского учета для взимания налога на стадии розничной торговли.

Налог с продаж, взимаемый на стадии розничной торговли, охватывает продажу товаров (работ, услуг) конечным потребителям и не взимается, если они реализуются для производственных нужд. Такой налог имеет более нейтральный характер по сравнению с налогом, взимаемым на стадиях производства и оптовой торговли. У него более широкая налоговая база и для получения конкретной суммы налоговых поступлений достаточно установление более низкого уровня налоговой ставки, чем в случае, если бы взимание и уплата налога происходили на более ранних этапах реализации товара.

Основной недостаток налога с продаж, взимаемого на стадии розничной торговли, в том, что налоговые платежи поступают в доходы государства лишь на самой последней стадии движения товара.

Именно эти два последних налога в большинстве стран мира и заменил налог на добавленную стоимость, которым облагается вклад предприятия или организации в рыночную стоимость товара (работы, услуги).

Сумма налога не рассчитывается от оборота, а является величиной, прямо пропорциональной стоимости, добавленной на каждой стадии продвижения товара от производителя до конечного потребителя, что обеспечивает реализацию такого порядка взимания налога, при котором любой из компонентов конечного продукта облагается налогом не более одного раза, а налоговый платеж собирается и поступает в доходы государства на каждом этапе движения товара.

Товары обычно проходят несколько этапов производства и реализации перед тем, как попасть к конечному потребителю. Производитель покупает сырье, топливо и прочие материалы для производства товаров, которые он продает оптовому продавцу, а он в свою очередь продает их розничному продавцу, который затем реализует их конечному потребителю. На каждом этапе в этой цепочке операций добавляется элемент стоимости: он состоит из средств, направляемых производителем или продавцом на выплату зарплаты, аренды, начисление амортизации, погашение процентных и прочих платежей, а также его прибыли. *Это и есть «добавленная стоимость», облагаемая НДС.* При применении данного налога ставится задача облагать на каждом этапе не полный оборот, как в случае налога с оборота, а лишь те его элементы, которые составляют добавленную стоимость. Налог собирается в виде последовательных платежей, но его общая сумма оказывается такой же, как если бы это был одноступенчатый налог с розничных продаж. *Сумма налога, которую государство получает за один раз при применении одноступенчатого налога на розничные продажи, в случае использования налога на добавленную стоимость поступает по частям с каждого этапа производства и реализации.* НДС опроверг известный вывод В. Петти, что «самая лучшая идея обложения потребления состоит в обложении каждого средства существования в отдельности как раз в момент, когда оно готово для потребления, иначе говоря, не следует облагать ни зерно до того, как оно превращается в хлеб, ни шерсть, пока она не превратилась в сукно».

Для того, чтобы налогом облагался не валовый оборот, а добавленная стоимость, на практике используется способ определения суммы налога, который получил название *инвойсного, или налогового кредита*. Суть его состоит в следующем. Сумма налога рассчитывается путем умножения стоимости реализованных товаров (работ, услуг) на налоговую ставку. Налоговое обязательство перед государством определяется как разница между этой суммой налога и суммой налога, которую производитель или продавец уплатил поставщикам, покупая у них сырье, материалы, работы, услуги. Например, производитель произвел товар, стоимость которого включает затраты на производство и прибыли, составляет 200 руб. (табл. 1.). Он продает свой товар не за эту сумму, а увеличив ее на сумму НДС, которая при ставке 20% составит 40 руб. Поэтому от покупателя он получит 240 руб. Для того, чтобы произвести этот товар, производитель приобрел материалы и заплатил поставщику 108 руб., в том числе 18 руб. НДС. На эту сумму он сделает налоговый вычет и государству перечислит только разницу между полученной и уплаченной суммой налога, т.е. 40 – 18 = 22 руб. Стоимость материалов без НДС равна 108 – 18 = 90 руб., а добавленная стоимость: 200 – 90 = 110 руб. Если добавленную стоимость умножить на ставку налога, то в результате будет получена сумма налога, которую производитель пе-

речислит в бюджет государства: 110 х 20 : 100 = 22 руб. Таким образом, налогом облагается не вся стоимость товара, а только добавленная стоимость.

Таблица 1.1.

Расчет суммы налога на добавленную стоимость

	Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг)	Сумма НДС, уплаченная поставщикам	Стоимость произведенных товаров (без НДС)	Добавленная стоимость	Сумма НДС, полученная при реализации товаров	Стоимость товара (с НДС)	Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет
А	1	2	3	4	5	6	7
Производитель	90	18	200	110	40	240	22
Продавец товара в оптовой торговле	200	40	300	100	60	360	20
Продавец товара в розничной торговле	300	60	380	80	76	456	16

Таким же способом взимается налог при продаже товара на этапах оптовой и розничной торговли. Если бы взимался налог с продаж на этапе розничной торговли, то государство получило бы ту же сумму налога (76 руб.), но только тогда, когда конечный потребитель купит товар. В случае взимания НДС государство получает налоговый платеж по частям: 18 руб. заплатит поставщик, продав материалы производителю, необходимые для изготовления товара, 22 руб. заплатит производитель, 20 руб. – оптовый торговец, а 16 руб. – розничный торговец.

Для того чтобы организовать контроль за правильностью уплаты НДС производителем, используется специальный документ, который получил название счета-фактуры. Продавец выписывает его при реализации товара в двух экземплярах. Один экземпляр он вручает покупателю, а другой оставляет у себя. В счете-фактуре сумма НДС обязательно указывается отдельной строкой. Поэтому сумма налогового обязательства поставщика перед государством, возникшая в результате продаж товара, может быть получена путем суммирования величины налога по всем счетам-фактурам, которые производитель выписал при реализации. Величина налогового вычета (налогового кредита) определяется путем суммирования величины налога по тем счетам-фактурам, которые производитель получил от поставщиков по купленным товарам (работам, услугам). Это позволяет иметь документальное подтверждение сумм налога, получаемых от покупателей и уплачиваемых поставщиками.

В течение любого налогового периода сумма задолженности по НДС перед государством равна разности между общей суммой НДС, указанной в счетах-фактурах за проданные товары, и общей суммой НДС, указанной в счетах-фактурах за купленные товары. (К проданным и купленным товарам относятся все облагаемые налогом товары (работы, услуги), в том числе сырье, основные средства и т.д.)

Для метода счетов-фактур свойственны контрольные функции, которые выступают как средство противодействия уклонению от уплаты налога. При расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению документально. При этом покупатель товара (работ, услуг) заинтересован в том, чтобы в счете-фактуре была указана реальная, а не заниженная цена и соответствующая ей сумма

налога. Поставщик, который выписывает счет-фактуру, наоборот, заинтересован в том, чтобы цена не была заниженной. Поэтому в счете-фактуре будет зафиксирована фактическая цена сделки.

НДС, сохраняя достоинства других косвенных налогов с точки зрения фискальной, не имеет их главных недостатков. Среди причин, обусловливающих *целесообразность* введения НДС в налоговую систему страны с трансформационной экономикой, необходимо акцентировать внимание на следующих.

1. НДС, как и налог с оборота, взимается многократно на каждой стадии производства и обращения, поэтому сумма налога начинает поступать в бюджет государства задолго до того, как товар дойдет до конечного потребителя. Это позволяет государству оказывать воздействие на все стадии производства и обращения товара и иметь стабильный источник доходов.

2. Преимуществом НДС является широта налоговой базы, и введение налога может не привести к резким структурным изменениям в экономике страны, поскольку объектом обложения являются операции по реализации *всех* товаров (работ, услуг) *у всей совокупности налогоплательщиков*. НДС, так же как и налог с оборота, налог с продаж, является универсальным. Универсальность налога может быть реализована только при условии незначительного числа исключений из объекта обложения, ограниченного количества льгот и узкого перечня налоговых ставок.

Для НДС характерна фискальная продуктивность, связанная с ростом потребления и инфляцией. О.Ф.Тимофеева отмечает, что «НДС удачно (исходя из интересов государства) сочетается с либерализацией цен: чем выше цены, тем больше сумма налога (при неизменной ставке)». Постоянный рост доходов бюджета за счет НДС может быть увеличен при росте жизненного уровня населения и его численности, что приводит к росту потребления товаров (работ, услуг) и, следовательно, к увеличению расходов на это потребление.

И наоборот, уменьшение численности населения и снижение уровня его жизни будут являться факторами сокращения сумм налога, поступающих в бюджет. В период экономического подъема создаются благоприятные условия для повышения цен, поэтому растут суммы налога, поступающие в доход бюджета.

3. Поскольку сумма налога прямо пропорциональна величине добавленной стоимости, то она зависит от реального вклада этой каждой стадии в стоимость конечного продукта. Сумма НДС не зависит от количества стадий, которые проходит товар от производителя до конечного потребителя, поскольку, как правило, от изменения организационной структуры экономики зависит только величина материальных затрат, а не добавленная стоимость.

4. Принципиальные преимущества НДС по отношению к внешней и внутренней торговле. Он устраняет ценовые искажения, возникающие при использовании налога с оборота. В случае применения НДС можно точно рассчитать налоговую составляющую в цене товара на каждом этапе, и каждое лицо в цепочке производства и реализации при расчете своих налоговых обязательств по произведенной продукции может зачесть в счет уплаты налога разрешенные к списанию суммы НДС, внесенные при приобретении производственных ресурсов, включая капитальные затраты производственного назначения. В результате этого доля налога в конечной цене любого конкретного товара остается неизменной независимо от количества пройденных им промежуточных этапов. Это позволяет точно установить и учесть налоговую составляющую в цене товара, что имеет особое значение при экспорте, когда любой невозмещенный налог ставит экспортера в невыгодное положение по сравнению с конкурентами из стран с более благоприятной налоговой системой. При этом на внутреннем рынке не наблюдается ущемления малых предприятий по сравнению с крупными производственными комплексами в части налогообложения их товарооборота.

5. Важным свойством налога является его возможная нейтральность по отношению к хозяйствующим субъектам различных отраслей и сфер деятельности. Она выражается в том, что в отличие от налога с оборота, налога с продаж, налога на прибыль, налога на имущество механизм его взимания предусматривает право вычета сумм налога, уплаченного поставщикам. Именно поэтому налог является нейтральным по отношению к налогоплательщику, но не по отношению к конечному потребителю. Чтобы налог не отвлекал у производителя благ или продавца денежные средства из оборота, необходимо обеспечить своевременный возврат тех сумм НДС, которые были уплачены налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг). Действительно, введение НДС в налоговую систему государства приводит к тому, что цены всех (или подавляющего большинства) товаров (работ, услуг) увеличиваются на сумму налога. Если до введения НДС производитель на приобретение материалов тратил 90 руб. (табл. 1.1.), то после введения налога, по которому установлена налоговая ставка 20%, он затратит уже 108 руб., т.е. на 18 руб. больше. Следовательно, производителю надо иметь больше свободных денежных средств для приобретения того же количества материалов. Поэтому при разработке законодательной базы по НДС всегда особое внимание следует уделять обеспечению своевременности возврата суммы налога, уплаченной поставщикам, поскольку увеличение сроков возврата является фактором, оказывающим отрицательное влияние на развитие производства и экономики страны в целом.

6. К достоинствам НДС относится выгода для налогоплательщика, возникающая в результате увеличения той денежной суммы, которую он получает от покупателей товаров (работ, услуг). Эта выгода тем больше, чем продолжительнее период между фактическим поступлением налоговых платежей на счет производителя или продавца и сроком их перечисления в бюджет. Так как эти сроки не совпадают, то у производителя имеется возможность временно на безвозмездной основе распоряжаться денежными средствами в течение некоторого периода.

7. Достоинством налога является его фискальная эффективность, сложность для конечного плательщика налога уклониться от уплаты. Взимание подоходного налога с физических лиц вызывает недовольство со стороны населения, поскольку изымает в бюджет часть полученного дохода. Сумма налога изымается государством сразу пропорционально полученному доходу. В случае же взимания НДС потребитель товара уплачивает сумму налога в момент приобретения товара. Следовательно, налог уплачивается только с той части дохода, которая тратится на потребление, но не взимается со сберегаемой части дохода. Поскольку товары (работы, услуги) потребитель приобретает тогда, когда у него имеются денежные средства, то и налог уплачивается обязательно.

При взимании НДС существует меньшая вероятность уклонения от уплаты, чем при взимании по соответствующей ставке налога с продаж. Уклонение от уплаты налога предполагает меньшую возможную выгоду для налогоплательщика при взимании НДС, чем при применении налога с продаж, поскольку в условиях НДС каждый налогоплательщик вносит только часть общей суммы налоговых поступлений с реализации товара, что снижает стимулы к уклонению. Из табл. 1.1. видно, что при взимании налога с продаж розничной торговец должен был бы перечислить не 16 руб., а все 76 руб., т.е. в 4,75 раза больше, чем при уплате НДС. Это и делает относительно менее выгодным уклонение от уплаты НДС. Уклонение и само по себе затруднено ввиду того, что метод счетов-фактур позволяет проводить проверку учетных данных налогоплательщиков. Суммы, указываемые в счетах-фактурах, представляют собой исходные данные для расчета налоговых обязательств как продавца, так и покупателя, и учитываются обоими.

8. НДС позволяет государству регулировать потребление тех или иных благ; изменяя ставку налога на тот или иной товар (работу, услугу), государство увеличивает или уменьшает их цену, что приводит к изменению структуры потребления.

9. Поскольку налогом облагается непосредственный вклад организации или предпринимателя в рыночную стоимость товара (работы, услуги), то он позволяет избежать многократного налогообложения затрат на производство и реализацию, без чего не обходится обложение налогом с оборота.

Особенностью НДС, отличающей его от других и не только косвенных налогов, является возмещение государством суммы налога, уплаченной при приобретении товаров (работ, услуг). Эта особенность определяет механизм формирования налоговых доходов бюджета в части НДС.

Совокупность налогоплательщиков любого налога можно разбить на группы по конкретному признаку: по региону, в котором осуществляется деятельность, по виду деятельности, по размеру деятельности и т.д. Каждая из этих групп будет состоять из плательщиков, которые по итогам каждого налогового периода должны перечислить сумму налога в бюджет (рис. 1).

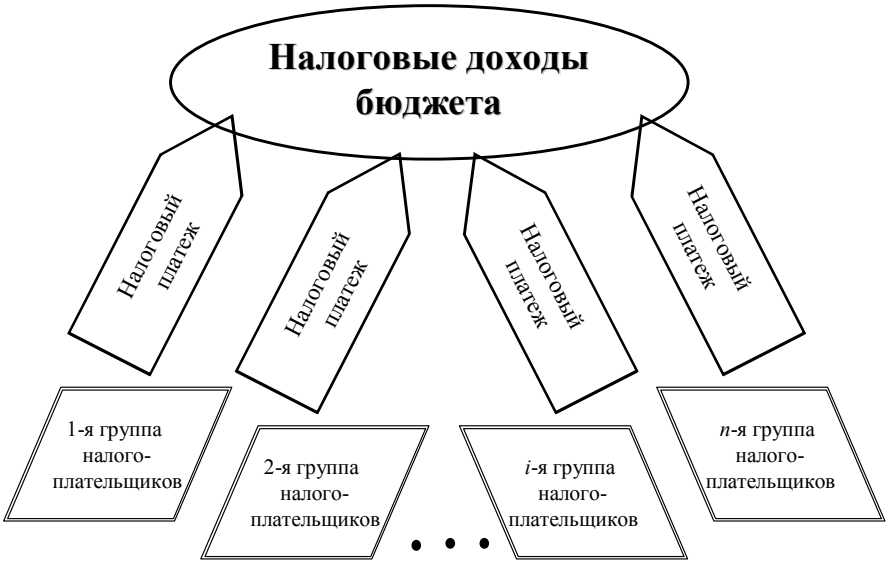


Рис. 1. Модель формирования налоговых доходов бюджета: собирательный принцип

Модель, схематично представленная на рис. 1, основана на собирательном принципе. Поэтому в теории статистики она получила название *собирательной интервальной структуры*. Налоговые платежи у каждой группы и у каждого налогоплательщика в группе формируются в течение налогового периода независимо друг от друга. Например, сумма налогового платежа по налогу на прибыль у предприятий легкой промышленности не зависит от платежа по этому же налогу у машиностроительных заводов, а сумма уплаченного налога на доходы физических лиц не связана с уплатой этого налога в г. Курске. Однако следует отметить, что возможна корреляционная связь между отдельными группами или налоговыми платежами налогоплательщиков. Например, проводившиеся ранее переоценки основных средств приводили к увеличению стоимости имущества организаций, а следовательно, увеличивали налоговые платежи по налогу на имущество предприятий, но уменьшали при прочих равных условиях налоговые платежи по налогу на прибыль. Такая связь между налоговыми платежами налогоплательщиков или их групп будет корреляци-

онной, но не причинно-следственной. По завершении налогового (отчетного) периода по каждому плательщику определяется размер налогового платежа. Путем суммирования этих платежей можно определить сумму налога по любой группе плательщиков и по всей совокупности плательщиков.

Собирательный принцип формирования налоговых доходов бюджета свойствен всем налогам, кроме НДС. Для налоговых доходов по НДС характерно применение *собирательно-возмещаемого принципа*, модель на основе которого представлена на рис. 2.

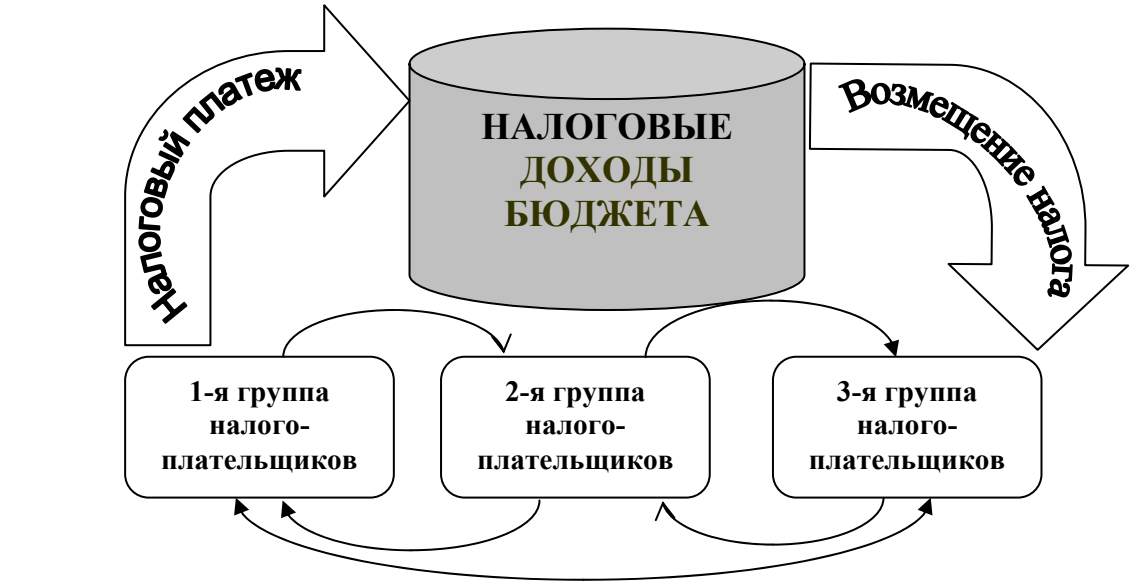


Рис. 2. Модель формирования налоговых доходов бюджета по НДС: собирательно-возмещаемый принцип

Вся совокупность налогоплательщиков разделена на три группы по принципу взаиморасчетов с бюджетом по НДС. В первую группу вошли те плательщики, которые в налоговом периоде приобретали у поставщиков товары (работы, услуги), в стоимость которых входила сумма НДС. Эти плательщики реализовывали свои товары (работ, услуги) и включали в их стоимость сумму НДС. Поскольку сумма НДС, полученная от покупателей, была больше, чем сумма НДС, уплаченная поставщику, то по окончании налогового периода налогоплательщик разницу между суммами перечислил в бюджет. Во вторую группу включены те плательщики, которые реализуют товары (работы, услуги) и которые в соответствии с законодательством освобождены от уплаты НДС. К таким плательщикам, например, относятся организации, оказывающие образовательные услуги, банковские услуги, и организации, реализующие товары (работы, услуги), местом реализации которых признается другая страна. Эта группа плательщиков реализует товары (работы, услуги) без включения в их цену НДС, поэтому у нее не возникают налоговые обязательства перед бюджетом. В третью группу включены те плательщики, у которых сумма НДС, уплаченная поставщику, больше, чем суммы налога, полученные от покупателей, а государство возникшую разницу должно им возместить за счет средств (доходов) бюджета. В этом

случае у государства возникают не налоговые доходы, а налоговые расходы. Эта группа плательщиков получает из бюджета сумму налога, которую в бюджет не перечисляла. К таким плательщикам относятся те, у которых стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, больше, чем стоимость реализованных товаров (работ, услуг), или для которых установлена нулевая налоговая ставка. С этой особенностью НДС связаны самые значительные злоупотребления налогоплательщиков, которые приняли форму незаконного возмещения из бюджета неуплаченной суммы налога.

Налогоплательщики каждой группы могут покупать товары (работы, услуги) как у плательщиков своей группы, так и у плательщиков двух других групп. Однако государству поступят налоговые доходы в бюджет в случае приобретения товаров (работ, услуг) у налогоплательщиков первой группы. И если есть возможность выбора для производителя приобретать товар у плательщика третьей, второй или первой группы, то тогда в этой ситуации исключать возможность существования причинно-следственных связей и не учитывать их при анализе, на наш взгляд, было бы неправомерно.

Чем больше размер потребления, тем большую сумму налога при прочих равных условиях заплатит конечный потребитель, поэтому большая сумма НДС поступит в доход государства. НДС по своей сущности – налог, пропорциональный потреблению. При взимании НДС, а также других налогов, государство изымает в принудительном порядке у граждан часть их имущества в виде денежных средств, которые необходимы ему для выполнения своих общественных функций. Вследствие этого они уже не могут потратить эти ресурсы на производство или потребление. В экономической литературе часто можно встретить такое утверждение, что это не страшно, а даже хорошо, поскольку государство потратит эти ресурсы на общегосударственные цели, так что в итоге общественное богатство не уменьшается. Однако еще Н.И. Тургенев высказался о необоснованности такой интерпретации сущности налогов: «…деньги, платимые подданными правительству, суть следствие труда или промышленности платящих, которые заплатив налог безвозвратно, лишаются ценности оного. Когда же правительство вновь выпускает деньги в обращение, то оно не отдает их даром, а покупает для себя или труд, или изделия подданных».

Основной недостаток НДС заключается в его неравномерности и обременительности для малоимущих слоев населения, так как тяжесть обложения налогом обратно пропорциональна размеру дохода: чем меньше доход, тем большая часть его направляется на потребление. Поскольку с ростом доходов доля НДС в доходе его реального плательщика уменьшается, НДС можно относить к группе регрессивных налогов. Проблема регрессивности как раз и состоит в том, что НДС затрагивает значительную долю дохода малообеспеченного человека. Тот же, кто получает высокие доходы, часть этих доходов сберегает, и они не облагаются НДС. Например, имеются два человека: у одного доход 5000 руб., а у другого – 25 000 руб. Они оба потратят на потребление по 5000 руб. и при этом уплатят по 1000 руб. НДС. Но в доходе первого сумма налога составит 20%, а в доходе второго – 4%. Поскольку налог охватывает подавляющее большинство товаров, работ, услуг, то сложно уклониться от роста цен, связанного с введением налога или повышением его ставки путем переориентации расходов на потребление необлагаемых налогом товаров, работ, услуг, т.е. цены которых не включают сумму НДС.

Регрессивный характер налога может быть уменьшен двумя путями: с помощью самого налога или посредством других мер, не связанных с его взиманием. Регрессивность НДС снижается, если правовая база налога устанавливает ставки ниже стандартных (или даже нулевые) на важнейшие потребительские товары, которые в большей мере потребляются слоями населения, имеющими низкий уровень дохода. И наоборот, могут быть установлены налоговые ставки выше стандартных на предметы роскоши, которые приобретают

главным образом лица с высоким уровнем доходов. Налоговое бремя по НДС на малообеспеченные слои населения может быть снижено путем установления необлагаемого подоходным налогом минимума доходов, или регрессивной налоговой шкалы, или системы пособий, выплачиваемых государством малообеспеченным слоям населения.

Введение НДС в налоговую систему государств может вызвать повышение цен, но тем не менее НДС не считается инфляционным налогом. Алан Тайт собрал по этому вопросу эмпирические подтверждения, наблюдая за динамикой индекса потребительских цен (ИПЦ) в нескольких странах до и после введения (или изменения) НДС. А. Тайт проверил четыре гипотезы, в соответствии с которыми введение НДС должно было вызвать: 1) незначительное воздействие на цены или вообще не вызвать никакого воздействия; 2) сдвиг в линейном графике тенденции ИПЦ (одноразовое воздействие); 3) ускорение роста цен (инфляцию); 4) сдвиг плюс ускорение.

Данные обследований, проведенных в 11 из 13 стран ОЭСР, показали, что с учетом всех обстоятельств введение НДС незначительно повлияло на розничные цены, вообще не повлияло на них или просто вызвало сдвиг в линейном графике тенденции ИПЦ (одноразовое действие). Только в двух странах, Италии и Норвегии, была замечена взаимосвязь между НДС и инфляцией. В Италии темпы инфляции возросли после введения НДС в 1973 г., главным образом из-за неопределенности и расширения доли прибыли в цене продукции. В Норвегии изменение налога подпитало устойчивый рост цен и заработной платы. В большинстве стран НДС коснулся ИПЦ весьма незначительно или вообще не затронул его (это имело место в восьми странах), или вызвал едва заметный одноразовый сдвиг ИПЦ (в трех странах).

Введение НДС происходит, как правило, при отмене других косвенных налогов на потребление. Если ставка НДС будет такой же, как и ставка отменяемого налога с оборота или налога с продаж, то воздействие НДС на увеличение цен товаров (работ, услуг) будет равно нулю.

Поскольку само название и взимание налога связано с добавленной стоимостью, то в следующем параграфе будет раскрыта эта экономическая категория, а также связанные с ней формы налога.

1.2. Характеристика основных элементов налога

1.2.1. Субъекты и объекты налога. Налоговая база

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

Индивидуальные предприниматели вошли в состав плательщиков с 1 января 2001 г.

Признание последних плательщиками НДС породило массу проблем как для предпринимателей, так и для налоговых органов, поскольку далеко не каждый индивидуальный предприниматель обладает необходимыми экономическими знаниями, чтобы самостоятельно, правильно и в установленные сроки исчислить сумму налога, составить налоговую отчетность и вести налоговый учет. Даже ежегодное составление декларации о доходах представляет для них большую проблему. Налоговая же декларация по НДС представляется в налоговый орган или ежемесячно, или ежеквартально. Обязанность по исчислению и уплате НДС потребовала от предпринимателей ведения в установленном законодательством порядке журналов выставленных и полученных счетов-фактур, книг по-

купок и продаж, а также знания и грамотного применения законодательства, регламентирующего исчисление НДС и правомерность использования налоговых вычетов.

Таким образом, введение этой нормы ухудшило положение индивидуальных предпринимателей. Законы, ухудшающие положение субъектов малого предпринимательства, к которым в соответствии с п. 1 ст. 3 Федерального закона от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (далее Закон № 88-ФЗ) относятся индивидуальные предприниматели, применяются в особом порядке. Так, если изменения налогового законодательства создают менее благоприятные условия для субъектов малого предпринимательства по сравнению с ранее действовавшими условиями, то в течение первых четырех лет своей деятельности указанные субъекты подлежат налогообложению в том же порядке, который действовал на момент их государственной регистрации. Следовательно, индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в период с 1 января 1997 г. по 31 декабря 2000 г., не могут признаваться плательщиками НДС до истечения четырехлетнего срока со дня их государственной регистрации, если признание их плательщиками НДС создавало для них менее благоприятные условия.

Неплательщиками налога являются организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Кроме налогоплательщиков перечислять налог в бюджет должны налоговые агенты. У организаций и предпринимателей возникают обязанности агента в трех случаях, если они:

а) приобретают товары (работы, услуги) на территории России у иностранных лиц, не стоящих на налоговом учете в Российской Федерации;

б) арендуют федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

в) реализуют на территории РФ конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству.

Обязанность по исчислению суммы налога и его уплате в бюджет возникает у организации или у индивидуального предпринимателя только в случае возникновения у плательщика объекта обложения налогом.

Такими *объектами* являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории России, в том числе реализация предметов залога, передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. К реализации относится и передача права собственности от одного лица другому как на возмездной, так и на безвозмездной основе. Таким образом, правом определено, что реализация представляет собой обязательное совершение двух действий: переход права собственности и произведения оплаты в любой форме, если только стороны в договоре не зафиксировали безвозмездную передачу товаров (работ, услуг);
- передача на территории России товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Если операция признается объектом обложения, то у налогоплательщика в большинстве случаев возникает обязанность по исчислению и уплате налога.

НК РФ определил закрытый перечень операций, которые не являются объектом обложения, поскольку не относятся к операциям по реализации. В перечень вошли:

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества от реорганизуемой организации ее правопреемникам;

- передача имущества, которая носит инвестиционный характер: вклад в уставный капитал других организаций, вклад по договору простого товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов;

- передача имущества в виде возврата участнику организации (простого товарищества) его доли при выходе из этой организации (простого товарищества) либо ее ликвидации. В этом случае не возникает объекта обложения, если передача имущества производится в пределах первоначального взноса.

При осуществлении этих операций не начисляется НДС, но у передающей стороны может возникнуть обязанность по восстановлению той суммы НДС, которая была уплачена поставщику и принята к вычету после приобретения передаваемого объекта. Если имущество передающей стороной не использовалось для производственных целей и приобреталось для осуществления инвестиционной или совместной деятельности, то возмещения суммы не должно было быть. Если передаваемое имущество ранее использовалось в производственных целях, то налоговый вычет после приобретения был правомерен. В момент передачи имущества передаваемая сторона должна восстановить (начислить) НДС с остаточной стоимости имущества.

Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд или для собственного их потребления фактически приводит к начислению налога при непроизводственной направленности действий.

Одним из спорных с точки зрения методологии взимания налога является вопрос о правомерности включения в объект обложения строительства, выполненного хозяйственным способом для собственного потребления. Строительно-монтажные работы, выполненные хозяйственным способом, были включены в объект обложения, поскольку застройщик является конечным потребителем построенного объекта.

При определении объекта обложения важное значение имеет место реализации товаров (работ, услуг), так как НДС облагаются операции, совершенные на территории России. Местом такой реализации признается ее территория при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории России, не отгружается и не транспортируется, например, продажа недвижимого имущества;

2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории России. В этом случае неважно, где товар окажется после проведения сделки.

Местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если:

- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов, находящихся на территории Российской Федерации). К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению;
- работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории Российской Федерации;
- услуги фактически оказываются на территории России в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или туризма и спорта;
- покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

В НК РФ расшифровывается, что представляет собой место осуществления деятельности покупателя. Это территория Российской Федерации в случае фактического при-

сутствия покупателя работ (услуг) на территории России на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Это положение применяется при выполнении работ (оказании услуг):

- по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;
- консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- по предоставлению персонала, если персонал работает в месте деятельности покупателя;
- по сдаче в аренду движимого имущества за исключением наземных автотранспортных средств;
- агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания вышеперечисленных услуг;
- оказываемых непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;
- по обслуживанию морских судов (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуг судов портового флота, ремонтных и других работ (услуг));

- деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории России (в части выполнения работ (оказания услуг), непоименованных выше).

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя считается территория России в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на ее территории на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, мест управления организацией, нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены, а услуги оказаны через это постоянное представительство) или места жительства индивидуального предпринимателя.

Системой обложения НДС предусмотрено два вида налоговой базы:

а) с учетом НДС;

б) без НДС.

При исчислении налоговой базы любого вида в нее включается сумма акциза. Правовые нормы устанавливают для каждого объекта обложения одну или несколько налоговых баз, которые позволяют количественно измерить объект с целью определения суммы налога. Если для одного вида объекта (например, операции по реализации) установлено несколько налоговых баз, то выбор конкретной базы зависит от вида сделки. Методологически важным моментом является то, что по одному объекту за один налоговый период может возникнуть только одна налоговая база, поскольку в противном случае нарушается постулат об однократности налогообложения. Порядок исчисления налоговых баз приведен в Приложении 1, данные которого показывают, что у каждой налоговой базы имеется свой объект, для количественной оценки которого она установлена.

При реализации товаров (работ, услуг) для определения налоговой базы необходимо учитывать установленный налогоплательщиком метод определения даты возникновения обязанности по начислению и уплате налога:

- по мере отгрузки и предъявлению покупателю расчетных документов;
- по мере оплаты.

При определении выручки «по отгрузке» датой реализации считается: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг). В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача приравнивается к его отгрузке.

При определении выручки «по оплате» датой реализации считается день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). При этом оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), не считается оплатой прекращение встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного (простого) векселя. В случае прекращения встречного обязательства покупателя товаров (работ, услуг) по оплате этих товаров (работ, услуг) путем передачи покупателем-векселедателем собственного векселя оплатой указанных товаров (работ, услуг) признается оплата покупателем-векселедателем (или иным лицом) указанного векселя или передача налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае неисполнения покупателем (до истечения срока исковой давности) встречного обязательства, связанного с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), датой оплаты товаров (работ, услуг) признается наиболее ранняя из следующих дат:

1) день истечения указанного срока исковой давности;

2) день списания дебиторской задолженности.

Выбранный организацией способ учета должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения.

Правовой основой системы обложения НДС установлено, что налоговая база увеличивается на сумму полученных авансовых платежей, на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, а также в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента. Кроме того, в налоговую базу включаются суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

Такое увеличение налоговой базы противоречит теоретическим основам налога, не вполне соответствует его сущности как налога на потребление. Получение налогоплательщиком предоплаты за предстоящую поставку товара не является его реализацией, а означает перемещение денежных средств от одного лица к другому лицу. Более того, получение аванса не является гарантией того, что отгрузка товара (работы, услуги) обязательно произойдет: любая из сторон может отказаться от исполнения договора. Но основное возражение против увеличения налоговой базы на суммы, связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), заключается в том, что для нее не установлен объект обложения.

При применении налогоплательщиками различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг).

1.2.2. Налоговые ставки и освобождения

Система обложения НДС позволяет применять единую налоговую ставку и несколько налоговых ставок.

Введение нескольких налоговых ставок является дорогим способом для снижения регрессивности налога. Обследования бюджетов домашних хозяйств в зарубежных странах показало, что на практике достаточно трудно разделить продукты питания на дорогие, которые покупают люди с высокими доходами, и обычные, которые приобретают люди с низкими доходами. Это снижает эффективность применения низких налоговых ставок для уменьшения регрессивности налога. Статистические данные об уровне цен и в России, и в зарубежных странах свидетельствуют о том, что при снижении ставки налога, как правило, цены не снижаются.

Однако если применяется не одна, а несколько налоговых ставок, то возрастают затраты на ведение налогового учета у налогоплательщиков и расходы государства на организацию и осуществление налогового контроля.

При заданной сумме налоговых доходов применение нулевых или пониженных налоговых ставок на товары первой необходимости означает, что должен быть установлен более высокий уровень стандартной ставки по сравнению с уровнем, при котором отсутствовала бы дифференциация налоговых ставок и налог взимался бы по единой ставке.

Российская система обложения, возникшая в 1992 г. с единой ставкой, сейчас реализует *принцип множественности ставок*.

Если налоговая база не включает сумму НДС, то к ней применяются стандартная ставка (18%), пониженная ставка (10%) и нулевая ставка.

Если налоговая база включает сумму НДС, то к ней применяются ставки, исчисленные как процентное отношение налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на размер налоговой ставки (110 или 118). Соотношение 10/110 соответствует ставке 10%, а соотношение 18/118 – ставке 18%.

Ставка 18% используется для налогообложения подавляющего большинства операций по реализации товаров (работ, услуг), передачи имущества для собственного потребления, выполнения строительно-монтажных работ хозяйственным способом и ввоза товаров на таможенную территорию России.

Пониженная ставка установлена для операций по реализации социальнозначимых товаров (отдельные виды продовольственных товаров и товаров для детей). С 1 января 2002 г. по этой ставке облагаются лекарственные средства, изделия медицинского назначения, периодические печатные издания, книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, а также операции, связанные с производством и распространением периодических печатных изданий и книжной продукции. Если эти товары ввозятся на территорию страны, то они также подлежат обложению по ставке 10%.

По нулевой ставке облагаются:

- реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;
- реализация работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией товаров на экспорт;
- реализация работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию России товаров, помещенных под таможенный режим транзита через таможенную территорию Российской Федерации;
- реализация услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункты отправления или назначения пассажиров и багажа расположены за пределами России, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

- реализация работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также всего комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

- реализация драгоценных металлов плательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Банку России, коммерческим банкам, региональным фондам драгоценных металлов и драгоценных камней;

- реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

- реализация припасов, вывезенных с таможенной территории России в таможенном режиме перемещения припасов.

Назначение нулевой ставки состоит в том, чтобы освободить товары (работы, услуги) полностью от НДС, в том числе от налога, собранного на предыдущих этапах реализации. Это достигается путем предоставления возможности проведения налогового вычета по тем суммам налога, которые налогоплательщик-экспортер уплатил поставщикам товаров (работ, услуг), приобретенных для нужд экспортной поставки. Нулевая ставка применяется и устанавливается государством, когда в социальных или экономических целях ставится задача полностью исключить сумму НДС из цены товара (работы, услуги). Применение нулевой ставки имеет огромное психологическое значение. Возврат налога выступает как действенное средство установления доверия к государству в лице налоговых органов.

Нулевая ставка является способом освобождения от налога.

Можно выделить три принципиально различающихся по виду *освобождения от НДС*:

- установление нулевой ставки;

- освобождение от налога отдельных операций по реализации товаров (работ, услуг) – частичное освобождение;

- освобождение от налога отдельных категорий налогоплательщиков – полное освобождение.

Так же как при установлении нулевой ставки налогоплательщик не исчисляет и не уплачивает сумму налога с тех операций, которые освобождены при частичном освобождении или со всех операций – при полном освобождении. В ряде зарубежных стран от налогоплательщиков в случае полного освобождения от уплаты налога не требуют подачи декларации. Полное и частичное освобождение принципиально отличается от нулевой ставки тем, что налогоплательщик теряет право на проведение налогового вычета. Сумма уплаченного поставщику налога в этом случае включается в его затраты, увеличивая их размер. Полное или частичное освобождение выгодно только в том случае, если налогоплательщик находится в конце цепи реализации товара (работы, услуги). Пример такого расчета представлен в табл. 1.2. Освобождение от налога не позволит магазину розничной торговли осуществить продажу за 500 тыс. руб. Стоимость товаров без НДС увеличится на сумму налога, уплаченного оптовой фирме. Магазин розничной торговли может реализовывать товары в интервале 572-600 тыс. руб. Если он будет продавать товары за 572 тыс. руб., то он получит такую же сумму прибыли, как и в случае, если бы он не имел освобождения.

Таблица 1.2.

Расчет суммы НДС за налоговый период при инвойсном способе взимания (освобождение налогоплательщика от НДС на последнем этапе)

тыс. руб.

Наименование организации	Номер строки	Стоимость материальных затрат с НДС	Стоимость материальных затрат без НДС	Стоимость товаров без НДС	Сумма НДС	Стоимость товаров с НДС	Сумма НДС, уплаченная поставщику	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
Овцеводческая ферма	1	-	-	100	20	120	-	20
Шерстеперерабатывающее предприятие	2	120	100	150	30	180	20	10
Швейная фабрика	3	180	150	240	48	288	30	18
Оптовая фирма	4	288	240	360	72	432	48	24
Магазин розничной торговли	5	432	360	572-600	-	-	72	-
Всего		-	-	-	-	-	-	72

Цены реализации товаров окажутся ниже рыночных. Он сможет увеличить объем своих продаж, а это может проявиться в усилении конкурентной борьбы. Магазин может продавать свой товар по рыночной цене, и тогда выручка от реализации товара будет та же – 600 тыс. руб., что и при отсутствии освобождения. В этой ситуации увеличится сумма полученной прибыли.

Что касается доходов государства от взимания налога, то они уменьшатся и составят не 100 тыс., а всего 72 тыс. руб.

Теперь рассмотрим ситуацию, если освобождение дано не магазину розничной торговли, а швейной фабрике, которая находится в середине цепи реализации (таблица 1.3). В силу действующего освобождения швейная фабрика не включает в цену произведенного ею товара НДС, а продает товар по его рыночным ценам, т.е. за 288 тыс. руб. Оптовая фирма, покупая товар, получит счет-фактуру, в которой не будет указан уплаченный НДС. Она, как и прежде, заплатит 288 тыс. руб. Поскольку стоимость купленного ею товара выше на 288 – 240 = 48 тыс. руб., то на эту сумму увеличатся ее торговые издержки, а следовательно, и цена товара при продаже его магазину. Теперь магазин купит товар не за 432 тыс. руб. (в том числе НДС – 72 тыс. руб.), а за 489,6 тыс. руб. (в том числе НДС – 81,6 тыс. руб.). Поэтому затраты магазина на приобретение товара у оптовой фирмы возрастут, и возрастет цена, по которой конечный покупатель приобретет товар. Такое повышение цен может снизить величину товарооборота. Оптовая фирма и магазин розничной торговли предпочтут других поставщиков.

Что касается государства, то оно окажется в выигрыше, несмотря на то, что не получит налога от швейной фабрики. Поскольку у оптовой фирмы будет отсутствовать входной НДС, а стоимость реализованных товаров возрастет с 600 тыс. руб. до 657,6 тыс.

руб., то государство получит налога на 39,6 тыс. руб. больше. Поэтому освобождение налогоплательщиков и отдельных товаров (работ, услуг) от НДС нельзя назвать абсолютными налоговыми льготами для них в силу их противоречивого характера.

Таблица 1.3

Расчет суммы НДС за налоговый период при инвойсном способе взимания (освобождение налогоплательщика от НДС на промежуточном этапе)

тыс. руб.

Наименование организации	Номер строки	Стоимость материальных затрат с НДС	Стоимость материальных затрат без НДС	Стоимость товаров без НДС	Сумма НДС	Стоимость товаров с НДС	Сумма НДС, уплаченная поставщику	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
Овцеводческая ферма	1	-	-	100	20	120	-	20
Шерстеперерабатывающее предприятие	2	120	100	150	30	180	20	10
Швейная фабрика	3	180	150	288	-	288	-	-
Оптовая фирма	4	288	288	408	81,6	489,6	-	81,6
Магазин розничной торговли	5	489,6	408	548	109,6	657,6	81,6	28
Всего	-	-	-	-	-	-	-	139,6

Можно выделить несколько оснований для установления освобождений по налогу:

• *решение социальных задач* для создания условий с целью смягчать налоговое бремя конечных потребителей, т.е. носителей косвенных налогов. Такие освобождения следует устанавливать только для товаров, спрос на которые малоэластичен (медицинская продукция и услуги, преподавательская, литературная, артистическая, спортивная деятельность, работы, связанные со строительством и ремонтом памятников и культурных ценностей и т.п.);

• *улучшение экологической ситуации* в регионе, стимулирование наиболее полной переработки природных ресурсов. Так, часто освобождаются от обложения операции по продаже, перевозке, переработке первичных промышленных отходов;

• *специфичность и сложность обложения некоторых видов деятельности* (банковские, страховые и другие финансовые услуги, игорный бизнес). Это освобождение ставит целью не стимулирование деятельности, а лишь упрощение контроля;

• *исключение многократности взимания налога* (покупка и продажа подержанных вещей, предметов антиквариата, внутризаводской оборот, внесение средств учредителей в уставный фонд и т.п.). На стадии исполнения этих операций не создается добавленная стоимость, поэтому не должно возникать объекта обложения;

• *перераспределение ресурсов между отраслями экономики на стимулирование развития необходимых ее направлений* (научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы);

• *незначительность сумм налоговых платежей* (мелкие организации и индивидуальные предприниматели, у которых размер выручки ниже законодательно установленного норматива). Как правило, численность налогоплательщиков, которые подлежат налоговой проверке, велика, поэтому затраты на нее повышают те суммы налога, которые уплачивают эти хозяйствующие субъекты.

Любые освобождения по НДС нарушают сущность налога, поэтому нежелательны. Однако полное упразднение налоговых льгот невозможно, некоторые из них практически неизбежны, поскольку направлены на смягчение регрессивности налога и призваны восстанавливать социальную справедливость. Система освобождения по НДС нуждается в сужении и упрощении.

Освобождение операций по реализации товаров (работ, услуг) предоставляется российским налоговым законодательством с целью решения прежде всего социальных вопросов. Все товары (работы, услуги), освобожденные от обложения НДС, НК РФ объединил в две группы. В первую вошли те товары (работы, услуги), освобождение которых обязательно, и налогоплательщик не вправе включать сумму налога в их цену. К таким операциям, в частности, относятся:

- оказание медицинских услуг;
- оказание услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми;
- оказание услуг по перевозке пассажиров;
- оказание ритуальных услуг;
- оказание услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- оказание услуг в сфере образования;
- реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли.

От применения освобождений, составляющих вторую группу, налогоплательщик может отказаться. К ним относятся:

- организация и проведение обрядов и церемоний религиозными организациями, проведение молитвенных собраний, реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы;
- осуществление банками банковских операций;
- реализация целей народных художественных промыслов признанного художественного достоинства;
- оказание услуг по страхованию;
- проведение лотерей;
- оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;
- проведение работ по тушению лесных пожаров и др.

Для неприменения освобождения налогоплательщики должны подать заявление в налоговый орган по месту регистрации не позднее 1-го числа налогового периода, с которого плательщик намерен отказаться от освобождения. Такой отказ допускается на срок не менее одного года, но только в отношении всей совокупности осуществляемых операций.

Нововведением для российской системы обложения налогом явилось освобождение налогоплательщика от исполнения обязанностей по исчислению и уплате налога. Такое освобождение дается тем плательщикам, у которых невелики суммы уплачиваемого в бюджет налога, а значительная их численность делает затраты на организацию и проведе-

ние налогового контроля неэффективными. Плательщики имеют право на применение такого освобождения, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 1 млн руб. Освобождение не могут получить плательщики, реализующие подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье. Лица, претендующие на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого они претендуют на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Освобождение производится на двенадцать последовательных календарных месяцев. По его истечении налогоплательщики представляют в налоговые органы также письменное уведомление о продлении права на освобождение и документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн руб. В противном случае налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место превышение, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях.

Очень жестким требованием для применения освобождения является требование о доначислении налога. Так, суммы налога, принятые ранее плательщиком к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектом обложения, но не использованным для этих целей, после отправки уведомления подлежат восстановлению. Поэтому сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, будет больше в последнем налоговом периоде перед освобождением.

Не каждый налогоплательщик, имеющий право на освобождение, будет на него претендовать. Во-первых, после освобождения у него могут возникнуть проблемы со сбытом продукции. Ведь для того, чтобы возместить входной НДС, налогоплательщик-покупатель будет стремиться приобретать продукцию у плательщиков НДС. Кроме того, получив освобождение, плательщик не может претендовать на налоговые вычеты. Иными словами, он не сможет возместить из бюджета сумму входного НДС и будет учитывать его в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг). Следовательно, его затраты будут расти, а прибыль может снижаться.

Освобождение не распространяется на импорт товаров, поэтому импортеры должны заплатить НДС на таможне. Те организации, которые получили освобождение, включают уплаченный на таможне НДС в стоимость импортных товаров, а те, кто не получал освобождение, возмещают НДС из бюджета.

Следовательно, каждый плательщик должен индивидуально решать вопрос об освобождении от обязанностей налогоплательщика исходя из конкретных условий финансово-хозяйственной деятельности.

Скорее всего, освобождение может быть выгодно для розничной торговли (при условии, что не реализуются подакцизные товары), а также для плательщиков, оказывающих бытовые услуги, у которых доля материальных затрат невелика, а стоимость основных средств незначительна.

Действительно налоговой льготой выступает льгота, связанная с налоговым периодом, которым является календарный месяц. Для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС и налога с продаж, не превышающими 1 млн руб., налоговый период установлен как квартал. Поскольку срок уплаты налога – не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым

периодом, то, получив, например, 5 января выручку от реализации товаров (работ, услуг), налогоплательщик перечисляет государству сумму полученного налога не сразу, а через 3,5 месяца, т.е. 20 апреля. *В течение этого срока он может пользоваться этими финансовыми средствами бесплатно*.

Но для этой льготы, а также для освобождения от обязанностей плательщика не исчислять и не уплачивать налог правовой основой не определен необходимый для их успешной реализации механизм индексации нормативных величин (1 млн руб.). Необходимо иметь в виду, что эти нормативы были приняты еще в 2000 г.

Если допустить, что они были установлены для 2001 г., а инфляция составляет 20% в год, то в 2002 г. их величины должны были быть равны 1,2 млн руб., а в 2003 г. – 1,44 млн руб. Для того чтобы иметь возможность применять льготный порядок уплаты налога, плательщики проводят искусственное деление организаций, что приводит к увеличению их числа, а значит, увеличивает затраты на организацию и проведение налогового контроля.

1.3. Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет

Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет, – это разница между общей суммой налога и суммой налоговых вычетов. В свою очередь общая сумма налога – это результат сложения сумм налога, исчисленных по отдельным, конкретным налоговым базам:

$$N = \sum_{i=1}^{n} N_i = \sum_{i-1}^{n} НБ_i \times S\,, \qquad (3.1)$$

где N – общая сумма налога;

N_i – сумма налога, исчисленная по i-й налоговой базе;

$НБ_i$ – i-я налоговая база;

S – ставка налога, которая может принимать значения 0%, 10%, 18%, 10/110, 18/118

Основную сумму вычетов обычно составляют суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг). Условиями для проведения вычетов являются:

- использование приобретенных товаров (работ, услуг) для операций, выступающих объектом обложения НДС;
- принятие на учет товаров (работ, услуг), приобретенных у поставщика;
- оплата приобретенных товаров (работ, услуг);
- наличие счета-фактуры.

Кроме сумм налога, уплаченных поставщикам, налогоплательщик может вычесть следующие суммы налога:

- уплаченные покупателями-налоговыми агентами;
- предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них;
- уплаченные при выполнении работ (оказании услуг) в случае отказа от этих работ (услуг);
- предъявленные плательщику подрядными организациями при осуществлении ими строительства объектов и предъявленные плательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;
- исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Поскольку для представительских расходов установлена норма для отнесения этих затрат на расходы, то и НДС возвращается только в пределах установленных норм. Такой порядок усиливает

отрицательное влияние налога на развитие предпринимательской деятельности и нарушает механизм его возмещения;

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

Аналогично установлению критического момента для определения налоговой базы закон определяет момент проведения налоговых вычетов.

Для уменьшения негативного влияния НДС на предпринимательскую деятельность момент проведения налогового вычета должен быть максимально приближен к моменту осуществления операции, иначе будет снижена эффективность системы в целом и усилится уклонение плательщиков от налога.

Суммы налога, уплаченные поставщикам, плательщик не всегда может принять к вычету. В ряде случаев они относятся на затраты.

Суммы налога, предъявляемые покупателю при приобретении товаров (работ, услуг) или фактически уплаченные при ввозе товаров на территорию России, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случаях, когда они:

- используются для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

- применяются для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

- приобретаются лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

- приобретаются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

Глава 2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

6 августа 2001 года был принят Федеральный закон № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Этот закон дополнил вторую часть Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) новой – 25 главой «Налог на прибыль организаций». Она вступила в силу с 1 января 2002 года. С этой же даты утратили силу большинство положений Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль организаций» и Инструкции МНС России от 15 июня 2000 г. № 62 «О порядке исчисления и уплаты бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Перестало действовать Положение о составе затрат и другие подзаконные акты, принятые в соответствии с Законом № 2116-1.

За время, прошедшее со дня вступления в силу главы 25 Налогового кодекса, принят целый ряд нормативных документов, внесших в нее изменения и дополнения.

Согласно главе 25 Налогового Кодекса, налогоплательщиками налога на прибыль признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России. В соответствии с пунктом 2 статьи 11 НК РФ российские организации – это юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иностранными организациями в соответствии с НК РФ признаются иностранные юридические лица (компании, корпорации), которые обладают гражданской правоспособностью и созданы в соответствии с законодательством иностранных государств, а также международные организации. Кроме того, иностранными организациями считаются филиалы и представительства указанных юридических лиц, если они созданы на территории Российской Федерации.

Объектом налогообложения признается прибыль, которая представляет собой полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

Следует отметить, что подход к определению прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли с 2002 г. существенно различается.

В настоящее время по бухгалтерскому учету применяются следующие определения прибылей:

- бухгалтерская прибыль или убыток как конечный финансовый результат, выявленный в отчетном периоде на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организаций;
- валовая прибыль определяется как разница между нетто-выручкой от продажи товаров, работ, услуг и себестоимостью этих продаж, но без условно-постоянных управленческий расходов и затрат по сбыту.

Понятие себестоимости в налоговом законодательстве с 2002 г. не применяется, а вводится понятие «расходы», которые включают все расходы, в том числе коммерческие и управленческие;

- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и иных аналогичных платежей, а также санкций в пользу бюджета и внебюджетных фондов.

Для целей налогообложения прибыли на предприятиях организуется налоговый учет в соответствии с положениями главы 25 НК РФ, который во многом отличается от

требований положений по бухгалтерскому учету и методологически недостаточно обоснован, что создает трудности для налогоплательщиков.

Существенно, что по налогу на прибыль большинство организаций используют метод начисления. Организации имеют право применять кассовый метод, только если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал.

Льготы по налогу на прибыль как таковые отменены. Однако имеется возможность уменьшать доходы на сумму расходов на НИОКР, на освоение природных ресурсов, на сумму расходов обслуживающих производств и хозяйств, включая расходы на содержание объектов жилищно-коммунальной социально-культурной сферы. Кроме того, предусматривается возможность переноса убытков на будущее в течение 10 лет, при этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы.

Налоговая база – это денежное выражение прибыли. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Имеются особенности в исчислении налоговой базы у банков, страховщиков, профессиональных участников рынка ценных бумаг, по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Исходя из положений ст. 40 части I Налогового кодекса РФ, пока не доказано обратное, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки, которая считается соответствующей уровню рыночных цен. Налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами по товарообменным (бартерным) операциям и при значительном колебании (более чем на 20% в ту или иную сторону) уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

К доходам для целей налогообложения прибыли относятся:

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

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- от курсовой разницы;
- в виде признанных должником штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам и т.д.

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

- в виде имущества и (или) имущественных прав, работ и (или) услуг, полученных от других лиц в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации;
- в виде имущества и (или) имущественных прав, полученных в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества и т.д.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (ст. 251 НК РФ). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению.

Расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика (ст. 252 НК РФ). Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, включают:

- расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг и/или реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на НИОКР;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Расходы, связанные с производством и/или реализацией, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Анализ и планирование расходов существенно влияют на величину налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и являются одним из основных направлений планирования налога на прибыль предприятиями.

Наибольшие изменения происходят с 1 января 2002 г. в порядке исчисления амортизационных отчислений.

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

К амортизируемому имуществу не относятся земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства и т.д.

Не подлежит амортизации:

- имущество бюджетных организаций;
- имущество некоммерческих организаций, используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное с использованием бюджетных средств целевого финансирования.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств и (или) объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и на основании классификации основных средств, определяемой Правительством РФ. Всего Налоговым кодексом установлено 10 амортизационных групп. Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов:

1) линейным методом;
2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно в порядке, установленном настоящей статьей. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$К = [1/п] \times 100\%,$$

где:

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

п – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Следует отметить, что более десяти видов расходов регулируются для целей налогообложения: командировки, представительские расходы, реклама, добровольное страхование и т.д.

К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

- соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате;
- программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются.

К расходам организации *на рекламу* относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, осуществленные им в течение налогового (отчетного) периода для целей налогообложения, признаются в размере, не превышающем 1% выручки, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

При определении налоговой базы *не учитываются следующие расходы*:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;
- в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;
- в виде суммы налога, а также платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;
- в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. 255 и 263 НК РФ;
- в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение кроме взносов, указанных в ст. 255 НК РФ и т.д.

Если доходы и расходы от реализации товаров, работ, услуг признаются по методу начисления, то имеет смысл рассмотреть вариант создания резервов, тем более, что гл. 25 Налогового кодекса РФ предоставляет широкий выбор резервов. Для признания сумм резервов в расходах для целей налогообложения необходимо установить возможность и порядок его создания в учетной политике для целей налогообложения. Создание резервов позволяет производить учет расходов равномерно с начала налогового периода, тем самым, увеличивая расходы и уменьшая налоговую базу для целей исчисления налога на прибыль.

Порядок создания резервов на предстоящую оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет определен ст. 324 гл. 25 Налогового кодекса РФ. В соответствии с указанной статьей на предприятии составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму единого социального налога с этих расходов. При этом процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на отплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату отпусков. Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работников уточняется исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений единого социального налога.

Резерв под предстоящие ремонты основных средств создается на основании ст. 324 гл. 25 НК РФ. В сумму создаваемого резерва включаются стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами. Отчисления в создаваемый резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утвержденных налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Для расчета совокупной стоимости амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 года, принимается восстановительная стоимость. Предельная сумма отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств определяется исходя из периодичности осуществления ремонтов объектов основных средств, частоты замены элементов основных средств и сметной стоимости указанных ремонтов. При этом предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Порядок создания резерва по сомнительны долгам установлен ст. 269 гл. 25 НК РФ. Создание указанного резерва осуществляется на основе проведения инвентаризации и выявления суммы сомнительных долгов. *Сомнительным долгом* признается любая задолженность перед налогоплательщиком в случае, если эта задолженность не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнюю дату отчетного периода инвентаризации дебиторской задолженности следующим образом:

- по сомнительным долгам со сроком возникновения свыше 90 дней — в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной задолженности;

- по сомнительным долгам со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) – в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной задолженности;
- сомнительные долги со сроком возникновения до 45 дней не увеличивают сумму создаваемого резерва.

При этом сумма создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода. Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов. *Безнадежными долгами* (долгами, не реальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Суммы резервов по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. Суммы резерва по сомнительным долгам, не полностью использованные налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, могут быть перенесены на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если же сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном налоговом периоде.

Налоговый учет, как система сбора, регистрации и обобщения информации, прежде всего, должен позволять налогоплательщику максимально удобно и быстро определять налогооблагаемую прибыль.

В соответствии с НК РФ, данные налогового учета необходимы лишь в том случае, если данные бухгалтерского учета сформированы в порядке, отличном от установленного главой 25 НК РФ.

Формирование системы налогового учета в организации следует начинать с выявления объектов и операций, бухгалтерский учет которых не дает необходимой информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Такими объектами и операциями могут быть: учет амортизируемого имущества; начисление амортизации; учет процентов по долговым обязательствам; учет расходов на освоение природных ресурсов; учет расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; учет прочих, нормируемых в соответствии с НК РФ расходов; учет расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли в соответствии с НК РФ; учет незавершенного производства, себестоимости готовой, отгруженной и реализованной продукции; учет расходов будущих периодов; учет формирования и использования резервов; учет суммовых разниц и др.

В ряде случаев у организации может возникнуть необходимость вести налоговый учет доходов. В отличие от существовавшего ранее порядка, прибылью теперь признается любой полученный налогоплательщиком доход, уменьшенный на величину соответствующих расходов. Таким образом, с учетом других положений НК РФ, с 1 января 2002 года в налоговую базу по налогу на прибыль включается любая экономическая выгода (доход), полученная налогоплательщиком в денежной или натуральной форме. В налоговую базу включается и стоимость безвозмездно полученных работ и услуг. Классическим примером в этом отношении является беспроцентный заем.

При безвозмездном получении работ и услуг оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем работ и услуг документально или путем проведения независимой оценки.

После того как выявлены объекты и операции налогового учета, следует определить, какой метод признания доходов для целей налогообложения будет использовать организация – метод начисления или кассовый метод.

После определения метода признания доходов и расходов следует перейти к построению регистров налогового учета.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операций в натуральном (по возможности) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись и расшифровку подписи лица, ответственного за составление указанных регистров.

Аналитические регистры налогового учета строятся таким образом, чтобы систематизировать информацию, содержащуюся в первичных учетных документах, таким образом, как этого требует НК РФ.

Так, например, если в бухгалтерском и налоговом учете применяются разные нормы или методы начисления амортизации или по-разному сформирована первоначальная стоимость амортизируемого имущества, следует вести регистр налогового учета «Расчет амортизации имущества», по данным которого будет определяться сумма амортизации, принимаемая в целях налогообложения прибыли.

Если в организации бухгалтерский учет незавершенного производства, готовой продукции и себестоимости реализованной продукции осуществляется с отступлениями от норм и правил, установленных НК РФ, то следует использовать регистры «Учет незавершенного производства», «Учет готовой продукции и себестоимости реализованной продукции». При наличии отгруженной, но не реализованной продукции следует вести два регистра: «Учет готовой продукции» и «Учет отгруженной продукции и себестоимости реализованной продукции».

В соответствии с НК РФ, оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца производится организацией на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям) и данных о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Для организаций, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Таким образом, НК РФ предписывает учитывать незавершенное производство и готовую продукцию по прямым расходам, перечень которых установлен в статье 318 НК РФ.

К прямым расходам относятся:

- материальные затраты;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Если организация имеет нормируемые налоговым законодательством расходы, целесообразно вести аналитический регистр таких расходов, в котором следует определить норматив, а также сумму расхода, принимаемого для целей налогообложения, сумму расхода, переносимого на следующий период и сумму расхода, не принимаемого в целях налогообложения прибыли.

Уточняющие регистры налогового учета предназначены для целей заполнения декларации по налогу на прибыль. Они конкретизируют данные бухгалтерского учета и дополняющих регистров налогового учета таким образом, чтобы была доступна вся необходимая информация для заполнения декларации.

Данные уточняющих и дополняющих регистров налогового учета передаются в бюро учета расчетов по налогу или бухгалтеру, ведущему учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль, который составляет сводный аналитический регистр «Расчет налоговой базы по налогу на прибыль» и налоговую декларацию.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

1. Период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).
2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:
   1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;
   2) выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   3) выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   4) выручка от реализации покупных товаров;
   5) выручка от реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке;
   5) выручка от реализации основных средств;
   6) выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.
3. Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе:
   1) расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода, определяемых по данным соответствующих налоговых регистров или по данным бухгалтерского учета, если они сформированы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ;
   2) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   3) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке:
   4) расходы, понесенные при реализации покупных товаров;

5) расходы, связанные с реализацией основных средств;

6) расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

4. Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:

1) прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав;

2) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;

5) прибыль (убыток) от реализации основных средств;

6) прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

5. Сумма внереализационных доходов, в том числе:

1) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

2) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

6. Сумма внереализационных расходов, в частности:

1) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

2) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.

8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу по данным соответствующего аналитического регистра.

Налоговая ставка устанавливается в размере 24 %, из них:

- 6,5 % – зачисляется в федеральный бюджет;
- 17,5 % – в бюджеты субъектов Российской Федерации;

В федеральный бюджет зачисляется налог на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ по ставкам 20 и 10%; налог на доходы с дивидендов по ставкам 9 и 15% и налог на доходы по государственным ценным бумагам по ставке 15 и 0%.

Налоговый период по налогу на прибыль – календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Порядок исчисления налога в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ следующий: налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога на прибыль и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога на прибыль и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению.

Налогоплательщик может перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря предшествующего года.

Уплачивают только квартальные авансовые платежи: организации, у которых за предыдущие 4 квартала выручка от реализации не превышала 3 млн. руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации продукции, участники простых товариществ по полученным от участия в товариществе доходам, инвесторы соглашений о разделе продукции и т. п.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей подают налоговые декларации по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения. Налоговые декларации упрощенной формы подаются по итогам отчетного периода и некоммерческими организациями по итогам налогового периода.

Налоговые декларации представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. В этот же срок уплачиваются квартальные авансовые платежи. Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца, а если они исчисляются по фактически полученной прибыли, — не позднее 28-го числа, следующего за отчетным периодом. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта следующего года.

При каждой выплате доходов иностранной организации производится удержание налога и его перечисление в бюджет в течение 3-х дней после дня выплаты. По дивидендам и доходам по государственным ценным бумагам налоговый агент перечисляет налог в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Глава 3. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ (ЕСН) И СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ, ПОСТУПАЮЩИЕ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ СОЦИАЛЬНЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

3.1. Краткая историческая справка

Единый социальный налог является одним из важнейших федеральных налогов в Российской Федерации. Он был введен в 2001 г. главой 24 Налогового кодекса РФ и объединил в себе выплаты в Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования, федеральный бюджет.

Единый социальный налог и взносы в государственные внебюджетные фонды предназначены для мобилизации средств для реализации прав граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Впервые целевые внебюджетные фонды стали создаваться в Российской Федерации в период перехода страны на новые экономические отношения. Среди них ведущую роль играли социальные внебюджетные фонды. Эти фонды являются самостоятельными финансово-кредитными учреждениями. Однако эта самостоятельность имеет свои особенности, существенно отличается от экономической и финансовой самостоятельности государственных и частных предприятий и организаций. Внебюджетные социальные фонды организуют процессы мобилизации и использования средств фондов в размерах и на цели, регламентированные государством. Государство определяет уровень страховых платежей, принимает решения об изменениях структуры и уровня денежных социальных выплат.

3.2. Пенсионный фонд Российской Федерации

Государственное пенсионное страхование в России зародилось значительно позднее, чем в большинстве развитых стран, – в начале XX века и не получило широкого распространения.

До 1917 г. – пенсиями обеспечивались только государственные служащие.

В период с 1920 по 1932 гг. – пенсионное обеспечение предоставлялось не на основе возраста, а на основе утраты трудоспособности и наступления инвалидности. Пенсиями по старости обеспечивались отдельные категории граждан, как то: преподаватели высших учебных заведений по достижении ими 65 лет начиная с 1924 г., в 1928 г. – рабочие текстильной промышленности, в 1929 г. – рабочие ведущих отраслей тяжелой промышленности и транспорта.

В 1929 г. впервые были установлены различия в размерах пенсии по инвалидности и пенсии по старости, а также порядок выплаты пенсий продолжающим работать.

В 1932 г. пенсионное обеспечение охватило рабочих всех отраслей народного хозяйства. Были законодательно введены пенсионные возраста: 55 лет для женщин и 60 – для мужчин.

Конституция 1936 года закрепила всеобщие права на пенсионное обеспечение рабочих и служащих. На колхозников социальное страхование не распространялось.

Следующий этап развития системы государственного пенсионного страхования начался в 1956 г. с принятием Закона о государственных пенсиях. Закон увеличил размеры назначаемых пенсий по отдельным группам пенсионеров в два раза. Данный Закон действовал до 1990 г., то есть 34 года.

В 1964 г. впервые был принят Закон о пенсиях и пособиях членам колхозов, в соответствии с которым с 1965 г. колхозники приобрели право на пенсию: мужчины по дос-

тижении 65 лет, а женщины – 60 лет. И лишь с 1968 г. члены колхозов получили право на пенсию по старости наравне с рабочими и служащими: с 60 и 55 лет соответственно.

К середине 60-х годов в стране сложилась государственная система всеобщего пенсионного обеспечения по старости.

До 80-х годов пенсии по государственному социальному страхованию представляли собой гарантированные ежемесячные денежные выплаты, размер которых зависел от прошлого заработка.

С началом рыночных преобразований в экономике и в целях стабилизации материального положения пенсионеров в 1990 г. был принят Закон СССР о пенсиях, однако с изменением государственного устройства страны 20 ноября 1990 г. был принят уже самостоятельный Закон РФ «О государственных пенсиях в Российской Федерации».

Российский пенсионный Закон 1990 г. по существу стал первым законом, в котором страхование выделено в автономную систему. В последующем была сформирована структура Пенсионного фонда, и положено начало пенсионной реформе.

Однако серьезные просчеты экономической реформы привели к тому, что пенсионная система не смогла полностью адаптироваться к рыночным условиям и стать автономной от государственного бюджета.

В связи с либерализацией цен и с целью предотвращения падения среднего уровня пенсий ниже прожиточного минимума в период с 1992 по 1994 г. издавались указы о компенсационных выплатах пенсионерам и индексации пенсий.

Серьезным недостатком пенсионного обеспечения в 1992-1994 г. стал вопрос максимальной пенсии. Она складывалась из 3-х минимальных пенсий и была невелика по размеру, то есть совсем не учитывала трудовой вклад граждан.

В 1995 г. указом Президента РФ была введена дифференцированная компенсационная выплата к пенсии, которая подняла фактическую минимальную пенсию до 85% прожиточного минимума. Однако, несмотря на предпринимаемые усилия, реальное содержание пенсий устойчиво снижалось, и реальные доходы пенсионеров продолжали падать, что подтверждало необходимость ускорения пенсионной реформы.

Одним из первых шагов пенсионной реформы явилось принятие Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 113, который позволил увеличить размеры пенсий индивидуально каждому пенсионеру в зависимости от его трудового стажа и среднемесячного заработка.

Сегодня Пенсионный фонд является крупнейшим из внебюджетных социальных фондов. Основными задачами Пенсионного фонда являются аккумуляция страховых взносов и расходование средств Фонда на выплаты пенсий гражданам, утратившим доход в связи с достижением пенсионного возраста, наступлением инвалидности и потерей кормильца.

3.3. Фонд социального страхования РФ (ФСС)

2 июня 1903 г. с высочайшего соизволения императора Николая II в Российской империи были введены «Правила о вознаграждении потерпевших вследствие несчастных случаев рабочих и служащих, а равно членов их семейств в предприятиях фабрично-заводской, горной и горнозаводской промышленности». Этот день считается официальной датой рождения государственного социального страхования в России.

Первое послереволюционное положение о социальном обеспечении трудящихся было принято в 1918 г. Оно гарантировало обеспечение всех наемных работников независимо от характера их труда пособиями при временной утрате заработка в связи с болезнью, беременностью и родами, увечьем. С 1922 г. выплата пособий была передана непосредственно предприятиям в счет страховых взносов.

В 1929 г. государственное социальное страхование обрело единый бюджет. А с 1931 г. за счет этих средств начато финансирование санаторно-курортного лечения и отдыха в специализированных учреждениях (санаториях, пансионатах, домах отдыха), а также детских оздоровительных лагерей. С 1933 г. социальное страхование перешло под управление советских профсоюзов.

С 1 января 1991 г. на основании Постановления Совета Министров РСФСР и Федерации независимых профсоюзов от 25 декабря 1990 г. №600/3-3 «О совершенствовании управления и порядка финансирования расходов на социальное страхование трудящихся РСФСР» был образован внебюджетный Фонд социального страхования Российской Федерации. С 1993 г. Фонд становится финансово-кредитным учреждением при Правительстве Российской Федерации. Управление системой обязательного социального страхования осуществляется Правительством Российской Федерации в соответствии с Конституцией РФ.

В 2000 г. Фонд социального страхования начал выплаты по возмещению вреда пострадавшим на производстве в рамках обеспечения нового вида страхования, введенного Федеральным законом РФ от 24 июля 1998 г. № 125 «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Сейчас Фонд представляет собой специализированную структуру, обеспечивающую функционирование всей многоуровневой системы государственного социального страхования. Он призван способствовать материальному обеспечению лиц, по ряду причин не участвующих в трудовом процессе. Задачами Фонда являются обеспечение пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, при рождении ребенка, санаторно-курортного лечения и другие.

Отделения Фонда созданы на территориях всех субъектов Российской Федерации. Фонд организует исполнение бюджета государственного социального страхования, утверждаемого ежегодно федеральным законом, контролирует использование средств социального страхования. В необходимых случаях Фонд перераспределяет средства социального страхования между регионами и отраслями, поддерживая финансовую устойчивость системы. Бюджет Фонда складывается из сумм единого социального налога.

3.4. Фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС)

В 1842 в Министерстве внутренних дел России было найдено решение, благодаря которому малоимущие петербуржцы смогли получать медицинскую помощь в больницах. В России исторически сложилось, что именно МВД занималось вопросами здравоохранения. Ровно 160 лет назад в МВД решили собирать с населения незначительную плату, дающую право на дальнейшее «бесплатное» лечение.

В опубликованном в газетах объявлении содержался призыв ко всем гражданам, зарегистрированным по 4-му и 5-му разрядам (а это лакеи, кучера, дворники, каменщики, землекопы и т. п.) уплатить по 60 копеек серебром. Деньги взимались раз в год. Уплативший сбор получал «билет». За эту символическую плату (приблизительный заработок за полтора дня) петербуржцы указанных категорий получали право лечиться в городских больницах. Причем это отнюдь не было платой за лечение: приводились цифры, что годовая стоимость одной кровати в разных больницах колебалась в пределах 173-234 рублей без лекарств и питания.

Петербуржцы других категорий – повара, буфетчики, садовники, приказчики, взнос не платили. За них 60-копеечный сбор платили их работодатели, а самим гражданам ставили штамп в паспорте о том, что сбор уплачен.

Однако уже совсем скоро стало понятно, что собираемых средств не хватает, страховые взносы граждан составляли лишь 1/16 долю всех расходов на здравоохранение населения. Тогда Александр II утвердил рекомендации межведомственной комиссии о том, что страховой сбор надо увеличить до 1 рубля, а также взимать дополнительный сбор с хозяев-нанимателей, также равный 1 рублю. Сбор распространялся на все категории горожан по принципу «пусть богатый, который лечится у частного врача, все равно платит за бедного».

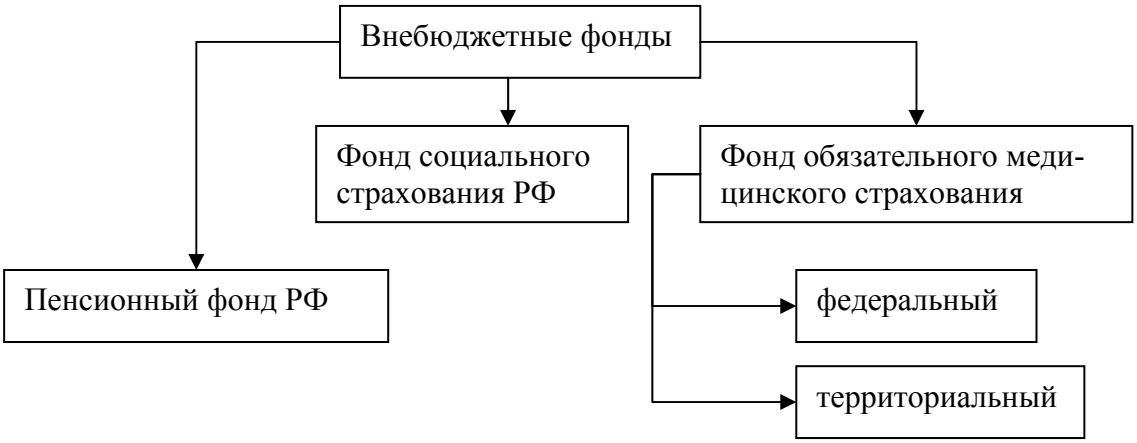
Были и льготники, не платившие сбор, например, члены императорской фамилии, дипломатические и торговые представители. Не уплачивали сбор все дети до 15 лет, не имевшие средств к существованию; лица, находившиеся в благотворительных учреждениях на полном пансионе; военные и гражданские чиновники. За лечение последних всегда платили ведомства.

Однако собираемых таким образом денег все еще не хватало, и правительство переложило бремя оплаты за лечение на работодателей.

В 1861 г. был принят первый законодательный акт, вводивший элементы обязательного страхования в России. При казенных горных заводах учреждались товарищества, а при товариществах – вспомогательные кассы, в задачи которых входили выдача пособий по временной нетрудоспособности, а также пенсий участникам товарищества и их семьям, прием вкладов и выдача ссуд. Чуть позднее работодателям, владельцам фабрик и заводов было предписано создавать больницы при предприятиях.

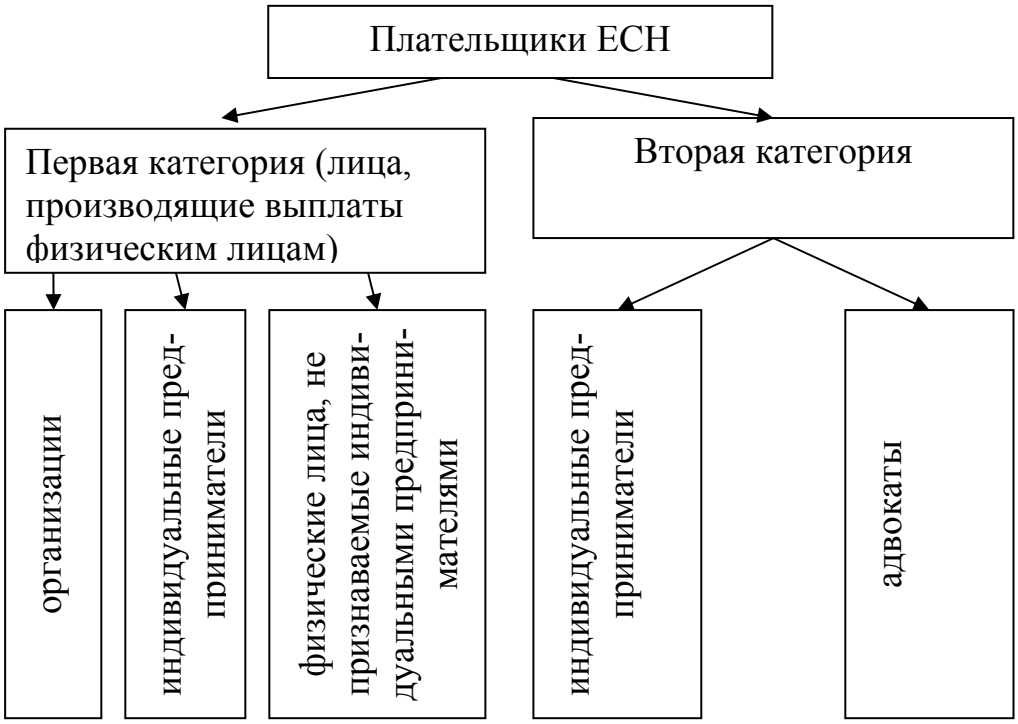
Введенные законы позволили государству значительно уменьшить расходы на здравоохранение. В 1912 г. почти 80% работающих петербуржцев лечились бесплатно и получали лекарства на своих производствах. В благотворительных учреждениях состояло на учете свыше 107 тысяч человек, и только 70 тысяч все еще лечились за счет государственной казны.

Современную структуру внебюджетных фондов отображает следующая схема:



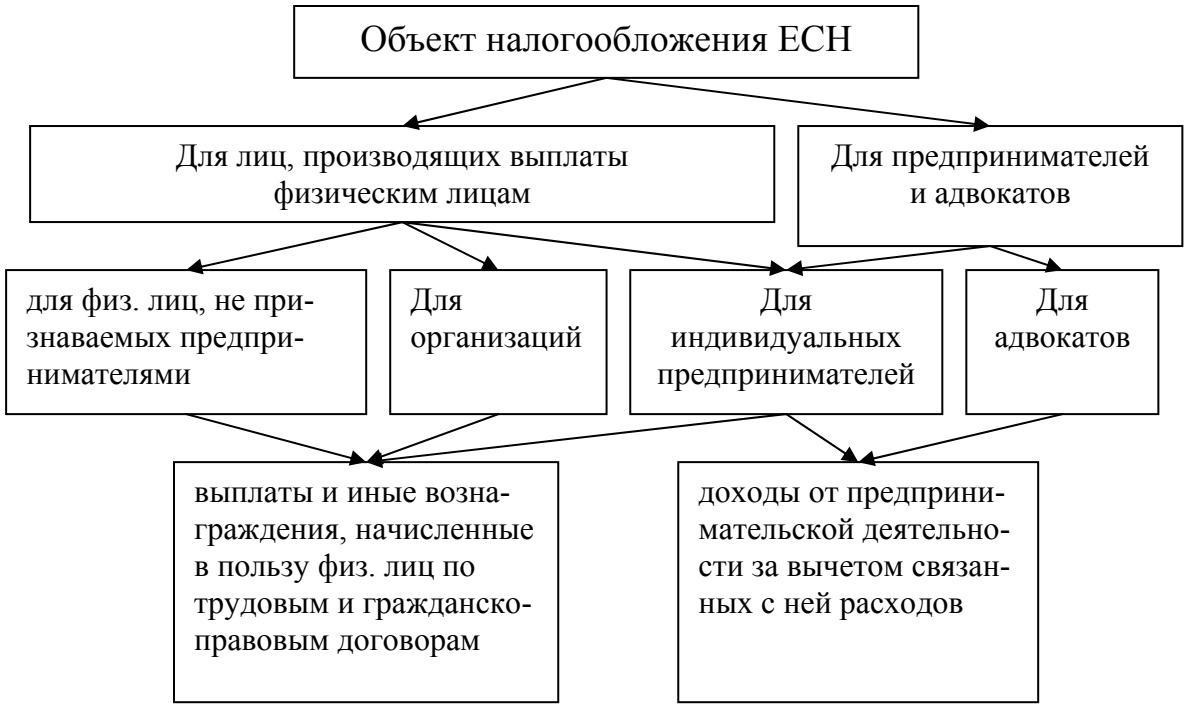
3.5. Единый социальный налог

Все юридические лица, производящие выплаты в пользу своих сотрудников, в соответствии с законодательством являются плательщиками единого социального налога. Кроме того, плательщиками налога являются индивидуальные предприниматели, адвокаты, физические лица. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности от уплаты налога освобождены.



Объект налогообложения для исчисления единого социального налога определен ст. 236 НК РФ. Для организаций, производящих выплаты физическим лицам, *объектом налогообложения* являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, и авторским договорам. Понятие «выплаты» означает прямые денежные выплаты в наличной или безналичной форме, а понятия «иные вознаграждения» включает в себя выплаты в натуральном выражении, а также оплату товаров, работ, услуг или прав в пользу работника или членов его семьи, предусмотренных п. 2 ст. 237 НК РФ. Для предпринимателей и адвокатов объектом обложения считается финансовый результат их деятельности.

Трудовой договор – соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, выплачивать заработную плату, а работник обязуется лично выполнять трудовую функцию и соблюдать правила внутреннего распорядка. Содержание гражданско-правового договора определяется ГК РФ. Отличие этих двух видов договоров в том, что по гражданско-правовым договорам гражданин не подчиняется внутреннему распорядку предприятия, а сам организует работу, выполняет ее на свой риск и ему оплачивается лишь конечный результат труда. Авторский договор предусматривает передачу исключительных прав или авторский заказ и регулируется Законом РФ «Об авторском праве и смежных правах».



При этом следует учитывать, что *не являются объектом обложения* следующие выплаты:

- выплаты и иные вознаграждения, производимые в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором, договором гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ, оказания услуг, авторским договором (например, вознаграждения, выплачиваемые судами из федерального бюджета присяжным, народным и арбитражным заседателям за время участия ими в осуществлении правосудия);
- выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества или имущественных прав, например, по договорам мены, дарения и другим;
- выплата денежной компенсации в соответствии со ст. 236 ТК РФ при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска и других выплат, причитающихся работнику;
- вознаграждения, выплачиваемые индивидуальным предпринимателям, так как эти вознаграждения являются доходами индивидуальных предпринимателей, с которых они самостоятельно в установленном порядке уплачивает налог;
- если у налогоплательщиков – организаций выплаты и вознаграждения не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде, то они не являются объектом налогообложения ЕСН.

Полный перечень выплат, не подлежащих обложению, установлен ст. 238 НК РФ.

Налоговая база определяется как сумма начисленных налогоплательщиком за налоговый период в пользу физических лиц выплат и вознаграждений, являющихся объектом обложения ЕСН.

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

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

Налоговая база определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные работниками от других работодателей. Работодатели должны учитывать все категории работников (внешних совместителей, работников, работающих по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским и лицензионным договорам).

При расчете налоговой базы учитывается материальная выгода, получаемая работником и (или) членами его семьи за счет работодателя. В соответствии со ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации к членам семьи относятся супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные).

Налоговая база определяется как сумма начисленных налогоплательщиком за налоговый период в пользу физических лиц выплат и вознаграждений, являющихся объектом обложения ЕСН.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения вне зависимости от формы, в которой они осуществляются. Налоговая база определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

При исчислении налоговой базы следует учитывать, что не подлежат налогообложению:

- государственные пособия, выплаты, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации, Пенсионного фонда Российской Федерации и федерального бюджета (санаторно-курортное и оздоровительное лечение, пенсии, социальные пособия, пособия по безработице и т. д.);
- компенсационные выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- компенсационные выплаты (пособия), связанные с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск, установленные в ст. 36 и 75 Кодекса законов о труде Российской Федерации. В случае же отзыва работника из отпуска ему должен быть произведен перерасчет выплаченных сумм, а оставшаяся часть отпуска использована в согласованный между работником и администрацией срок. При этом производится новый расчет заработка. Выплата в этом случае не рассматривается как компенсация за неиспользованный отпуск и налог на нее должен быть начислен в общеустановленном порядке. В аналогичном порядке производится начисление налога на оплату ежегодного отпуска, включаемого в фонд оплаты труда, под видом компенсации за неиспользованный отпуск;

- компенсационные выплаты, связанные с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня в рамках должностных обязанностей, осуществляемых работником;
- расходы работника при командировках;
- выплаты компенсации работникам за использование ими легковых автомобилей в служебных целях.

Однако пособия, выплачиваемые не в соответствии с законами, суммы компенсационных выплат, выплаченных сверх установленных норм, командировочные расходы, не подтвержденные в сроки, подлежат налогообложению в полном объеме. Нормы возмещения командировочных расходов и компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях установлены постановлением правительства.

Законом о медицинском страховании не предусмотрена выплата страхового обеспечения застрахованному лицу. Если же по договору на добровольное медицинское страхование работников были произведены выплаты денежных средств застрахованным работникам, то на суммы, перечисленные организацией – работодателем в страховую медицинскую организацию, начисление единого социального налога должно быть произведено в общеустановленном порядке. При проверке правильности оплаты расходов, влияющих на исчисление налога, налоговый орган вправе получить от налогоплательщика необходимые дополнительные сведения и объяснения.

Организации любых организационно-правовых форм освобождаются от уплаты налога с сумм выплат и иных вознаграждений, кроме выплат по договорам гражданско-правового характера, не превышающих в течение налогового периода 100000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом первой, второй или третьей группы. При использовании данной льготы налогоплательщик в составе расчета по авансовым платежам и налоговой декларации по ЕСН предоставляет список работающих инвалидов с номерами и датами выдачи справок учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности на каждого инвалида. Если в результате освидетельствования работник получает либо теряет право на получение инвалидности в течение месяца, то налоговая льгота соответственно применяется либо утрачивается начиная с 1 числа месяца, в котором произошли изменения права на получение инвалидности. Вместе с тем, в Федеральном законе «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» льготы по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не установлены, и нормы, установленные ст. 239 НК, не распространяются на плательщиков страховых взносов.

В соответствии с п. 2 ст. 239 НК налогоплательщики освобождаются от уплаты налога с подлежащих налогообложению вознаграждений, выплачиваемых в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, в случае, если такие лица в соответствии с законодательством РФ или условиями трудового договора не обладают правом на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь, осуществляемую соответственно за счет средств Пенсионного фона РФ, ФСС РФ и ФОМС – в части, зачисляемый в тот фонд, на выплаты из которого данный иностранный гражданин или лицо без гражданства не имеет прав. Вышеназванные положения применяются при условии, если международными договорами Российской Федерации не установлены иные правила, чем предусмотренные законодательством РФ о пенсионном страховании и обеспечении.

В соответствии со ст. 8 Закона Российской Федерации от 28.07.91 № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в РФ», иностранные граждане, постоянно проживающие в Российской Федерации, имеют такие же права и обязанности в области медицинского страхования, как и граждане Российской Федерации, если международными договорами не предусмотрено иное.

На выплаты, производимые иностранным гражданам, временно пребывающим в Российской Федерации и работающим по договорам гражданско-правового характера, налог в части, зачисляемой в фонды обязательного медицинского страхования, не начисляется.

Из содержания указанных нормативных актов следует, что социальное страхование распространяется на иностранных граждан, работающих по трудовым договорам независимо от времени их нахождения на территории Российской Федерации, и, соответственно, на оплату труда (выплаты) производимого этим работникам начисляется налог, зачисляемый в Фонд социального страхования РФ.

На выплаты, производимые иностранным гражданам, как временно пребывающим, так и постоянно проживающим в Российской Федерации, и работающим по договорам гражданско-правового характера налог в Фонд социального страхования Российской Федерации не начисляется.

Уплата налога иностранными представительствами, филиалами иностранных компаний, находящихся на территории Российской Федерации за иностранных граждан, работающих в этих представительствах или филиалах, зависит от условий социального страхования, определенных международными договорами Российской Федерации со страной, из которой прибыл иностранный работник. При отсутствии таких договоров уплата налога должна определяться условиями договора (контракта), заключенного с иностранным работником. Если условиями договора (контракта) предусмотрено, что социальное страхование иностранных работников должно осуществляться в соответствии с законодательством Российской Федерации, то эти представительства или филиалы начисляют и уплачивают налог в данный Фонд в общеустановленном порядке.

Льготы по единому социальному налогу:

- Организации любых организационно-правовых форм освобождаются от уплаты налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы;
- От уплаты налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. рублей в течение налогового периода на каждого отдельного работника освобождаются следующие категории налогоплательщиков-работодателей:

1. общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, их региональные и местные отделения;
2. организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %;
3. учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым

Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

- От уплаты налога освобождаются индивидуальные предприниматели, адвокаты, члены крестьянского (фермерского) хозяйства, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. рублей в течение налогового периода;
- российские фонды поддержки образования и науки освобождаются от уплаты налога с сумм выплат гражданам Российской Федерации в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставляемых учителям, преподавателям, школьникам, студентам и (или) аспирантам государственных и (или) муниципальных образовательных учреждений.

Ставки единого социального налога установлены ст. 241 НК РФ. Принципиальным является то, что ставки дифференцированы, во-первых, в зависимости от категории налогоплательщика, во-вторых, в зависимости от величины налоговой базы. До 2005 года максимальная ставка налога была установлена в размере 35,6%. В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом № 70 от 20.07.2004, максимальная ставка налога равна 26%. Для всех категорий налогоплательщиков установлена регрессивная шкала налоговых ставок. Таким образом, сохраняется главный принцип регрессивного налогообложения: чем больше облагаемая база за налоговый период, тем меньше ставка налога.

До 2005 года помимо величины налоговой базы существовало дополнительное условие применения регрессивной шкалы. На момент уплаты авансовых платежей по налогу накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, должна была составлять сумму не менее 2500 рублей. При расчете фактического размера выплат, начисленных в среднем на одного работника и принимавшихся за базу при расчете взносов в государственные внебюджетные фонды у налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 человек не учитывались выплаты 10 % работников, имеющих наибольшие по размеру выплаты, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 человек (включительно) – выплаты 30 % работников, имеющих наибольшие по размеру выплаты. Поскольку к расчету принимались выплаты, формирующие налоговую базу, определенную ст. 237 НК, то численность инвалидов и соответствующие им выплаты учитывались независимо от того, превысили выплаты в их пользу 100 тыс. рублей или нет.

С 2005 года вышеуказанное условие не применяется и изложенные расчеты не производятся.

Пример налоговых ставок, применявшихся до 2005 года, представлен в таблице.

Ставки налога для лиц, производящих выплаты физическим лицам, кроме выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйства (до 2005 года)

Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года	*Ставка налога*				*Итого*
	Федеральный бюджет	*ФСС*	*ФФОМС*	*ТФОМС*	
До 100000 р.	*28,0%*	*4,0%*	*0,2%*	*3,4%*	*35,6%*
От 100001 р. до 300000 р. в т.ч.: *- со 100000 р.* *- с превышающей суммы*	*28000 р.* *15,8%*	*4000 р.* *2,2%*	*200 р.* *0,1%*	*3400 р.* *1,9%*	*35600 р.* *20,0%*
От 300001 р. до 600000 р. в т.ч.: *- с 300000 р.* *- с превышающей суммы*	*59600 р.* *7,9%*	*8400 р.* *1,1%*	*400 р.* *0,1%*	*7200 р.* *0,9%*	*75600 р.* *10,0%*
Свыше 600000 р. в т.ч.: *- с 600000 р.* *- с превышающей суммы*	*83300 р.* *2,0%*	*11700 р.*	*700 р.*	*9900 р.*	*105600 р.* *2,0%*

В соответствии с изменениями налогового законодательства с 2005 года действуют новые, более низкие ставки налога.

Ставки налога для лиц, производящих выплаты физическим лицам, кроме выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйства

Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года	*Ставка налога*				*Итого*
	Федеральный бюджет	*ФСС*	*ФФОМС*	*ТФОМС*	
До 280000 р.	*20,0%*	*3,2%*	*0,8%*	*2,0%*	*26,0%*
От 280001 р. до 600000 р. в т.ч.: *- с 280000 р.* *- с превышающей суммы*	*56000 р.* *7,9%*	*8960 р.* *1,1%*	*2240 р.* *0,5%*	*5600 р.* *0,5%*	*72800 р.* *10,0%*
Свыше 600000 р. в т.ч.: *- с 600000 р.* *- с превышающей суммы*	*81280 р.* *2,0%*	*12480 р.*	*3840 р.*	*7200 р.*	*104800 р.* *2,0%*

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. Указанная сумма определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. При этом сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, уменьшается налогоплательщиком на сумму произведенных им расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за этот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование. Эти страховые взносы являются налоговым вычетом, сумма которого не может превышать сумму налога подлежащего уплате в федеральный бюджет за тот же период.

Налоговым периодом является календарный год.

Отчетным периодом признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, т. е. отчетные данные исчисляются нарастающим итогом с начала года.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных для налогоплательщиков – физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата **ежемесячных авансовых** платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

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

Если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором произошло такое занижение.

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

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 НК. В случае, если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, эта разница признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 НК.

3.6. Пенсионное страхование

Организации, производящие выплаты физическим лицам, и предприниматели являются страхователями по обязательному пенсионному страхованию. Это определяет ст. 6 закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» №167-ФЗ от 15 декабря 2001 г.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, и организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход, для определенных видов страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачивают в общем порядке.

Налоговая база определяется как сумма начисленных налогоплательщиком за налоговый период в пользу физических лиц выплат и вознаграждений, являющихся объектом обложения ЕСН. П. 2 ст. 10 закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» прямо указывает на тождественность базы для начисления страховых взносов и налоговой базы по ЕСН.

Ст. 7 этого Федерального закона предусмотрено, что застрахованными лицами на общих основаниях с гражданами России являются иностранные граждане и лица без гражданства, работающие по трудовому договору или договору гражданско-правового характера, предметом которого являются выполнение работ и оказание услуг. Основным условием для этого является проживание на территории Российской Федерации, поскольку указанная статья содержит норму только для проживающих в Российской Федерации.

Тарифы взносов на обязательное пенсионное страхование также предусматривают регрессивную шкалу. Тарифы дифференцируются исходя из категории плательщиков, пола и возраста застрахованных лиц. Но кроме того, на период 2005-2007 гг. для лиц 1967 года рождения и моложе используются переходные ставки страховых тарифов.

Регрессивная шкала тарифов, действовавших до 2005 года, представлена в таблице.

Тарифы страховых взносов для страхователей, выступающих в качестве работодателей, кроме организаций занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств (до 2005 года)

База для начисления страховых взносов на каждого работника нарастающим итогом с начала года	*Для мужчин 1952 г.р. и старше и женщин 1956 г.р. и старше*		*Для мужчин с 1953 по 1966 г.р. и женщин с 1957 по 1966 г.р.*		*Для лиц 1967 г.р. и моложе*	
	На финансирование трудовой пенсии в части					
	Страховой	*Накопительной*	*Страховой*	*Накопительной*	*Страховой*	*Накопительной*
До 100000 р.	*14 %*	*0 %*	*12 %*	*2 %*	*8 %*	*6 %*
От 100001 р. до 300000 р. в т.ч: *- со 100000 р.* *- с суммы, превышающей*	*14000 р.* *7,9 %*	*0 %*	*12000 р.* *6,8 %*	*2000 р.* *1,1 %*	*8000 р.* *4,5 %*	*6000 р.* *3,4 %*
От 300001 р. до 600000 р. в т.ч: *- с 300000 р.* *- с суммы, превышающей*	*29800 р.* *3,95 %*	*0 %* *-* *-*	*25600 р.* *3,39 %*	*4200 р.* *0,56 %*	*17000 р.* *2,26 %*	*12800 р.* *1,69 %*
Свыше 600000 р.	*41650 р.*	*0 %*	*35770 р.*	*5880 р.*	*23780 р.*	*17870 р.*

С 2005 года, в соответствии с федеральным законом № 70-ФЗ от 20.07.04 г., действуют новые ставки страховых тарифов.

Тарифы страховых взносов для страхователей, выступающих в качестве работодателей, кроме организаций занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств

База для начисления страховых взносов на каждого работника нарастающим итогом с начала года	*Для лиц 1966 года рождения и старше*		*Для лиц 1967 г.р. и моложе*	
	На финансирование трудовой пенсии в части			
	Страховой	*Накопительной*	*Страховой*	*Накопительной*
До 280000 р.	*14 %*	*0 %*	*8 %*	*6 %*
От 280001 р. до 600000 р. в т.ч: *- с 280000 р.* *- с суммы, превышающей*	*39200 р.* *5,5 %*	*0 р.* *0 %*	*22400 р.* *3,1 %*	*18600 р.* *2,4 %*
Свыше 600000 р.	*56800 р.*	*0 р.*	*32320 р.*	*24480 р.*

Федеральный закон от 15.12.2001 №167 «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» не устанавливает льгот по уплате страховых взносов. Таким образом, *взносы на обязательное пенсионное страхование не являются составной частью ЕСН*, относятся к обязательным платежам и подлежат уплате в установленном законом порядке. Информацию о начисленных и уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование налогоплательщики представляют в территориальные налоговые инспекции по утвержденной форме. Указанный расчет представляется в трех экземплярах в следующие сроки:

- за первый квартал текущего расчетного периода – не позднее 20-го апреля;
- за полугодие – не позднее 20-го июля;
- за девять месяцев – не позднее 20-го октября.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за этот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование. Эти страховые взносы являются налоговым вычетом из сумм ЕСН, подлежащих уплате в федеральный бюджет, сумма которого не может превышать сумму ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет за тот же период.

3.7. Страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является видом социального страхования. Основная задача этого вида страхования – возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью застрахованного при исполнении им обязанностей по трудовому договору путем оплаты застра-

хованному в полном объеме расходов на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию и предоставления всех необходимых видов обеспечения по страхованию.

Для целей социального страхования несчастным случаем на производстве признается событие, вследствие которого застрахованное лицо получает увечье или иное повреждение здоровья при исполнении им обязанностей по трудовому договору, а профессиональным заболеванием – получение хронического или острого заболевания, являющегося результатом воздействия на него вредного производственного фактора. Для получения застрахованным предусмотренного социального обеспечения указанные события должны повлечь необходимость перевода застрахованного на другую работу, временную или стойкую утрату им профессиональной трудоспособности либо его смерть.

Обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат:

- физические лица, выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, если в соответствии с указанным договором страхователь обязан уплачивать им страховые взносы;
- физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора (контракта), заключенного со страхователем;
- физические лица, осужденные к лишению свободы и привлекаемые к труду страхователем.

Страхователями признаются юридические лица любой организационно-правовой формы (в том числе иностранная организация, осуществляющая свою деятельность на территории Российской Федерации и нанимающая граждан Российской Федерации) либо физические лица, нанимающие лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых Фондом социального страхования. Страховые тарифы устанавливаются федеральным законом и дифференцируются по группам отраслей экономики в зависимости от класса профессионального риска, а размер скидки или надбавки устанавливается страхователю с учетом состояния охраны труда, расходов на обеспечение по страхованию и не может превышать 40 % страхового тарифа.

Страховой тариф применяется к начисленной оплате труда по всем основаниям и к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору.

Льготы по страховым взносам получают следующие плательщики:

- организации любых организационно-правовых форм в части начисленных выплат работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп;
- общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %;
- учреждения, которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям – инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Конкретный размер льгот в виде частичного освобождения устанавливается вместе со страховыми тарифами на каждый год Федеральным законом «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на год».

Средства на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний зачисляются на единый централизованный счет Фонда социального страхования и расходуются на цели данного вида социального страхования.

Сроками уплаты страховых взносов являются сроки, предусмотренные для уплаты ЕСН, т. е. не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным.

Глава 4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц – федеральный налог, которым облагается доход физических лиц, полученный в календарном году. Налог является регулирующим доходным источником, а суммы отчислений по нему, зачисляемые непосредственно в бюджеты различных уровней, определяются при утверждении бюджета. Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. № 186 «О федеральном бюджете на 2004 год» утверждено стопроцентное перечисление суммы налога в консолидированные бюджеты территорий Российской Федерации.

Основная часть налога на доходы физических лиц уплачивается налоговыми агентами.

4.1. Место и роль налога в формировании бюджета

До вступления в силу 23 главы НК РФ существовала прогрессивная шкала налоговых ставок, что означало увеличение налоговой ставки пропорционально увеличению налоговой базы. Такое положение влекло за собой стремление к сокрытию налогоплательщиками своих доходов и снижению налогового бремени. С 2001 г. ставка налога была снижена до уровня 13%, который сегодня принят в качестве единой налоговой ставки. Следует заметить, что такая налоговая ставка является очень низкой по сравнению с налоговыми ставками на доходы физических лиц в других странах. В ряде государств (Австрия, Израиль, Япония) ставка достигает 50%.

4.2. Субъекты налога

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются субъекты налога (налогоплательщики), налоговые агенты и государственные органы. Их взаимодействие представлено на схеме 1.

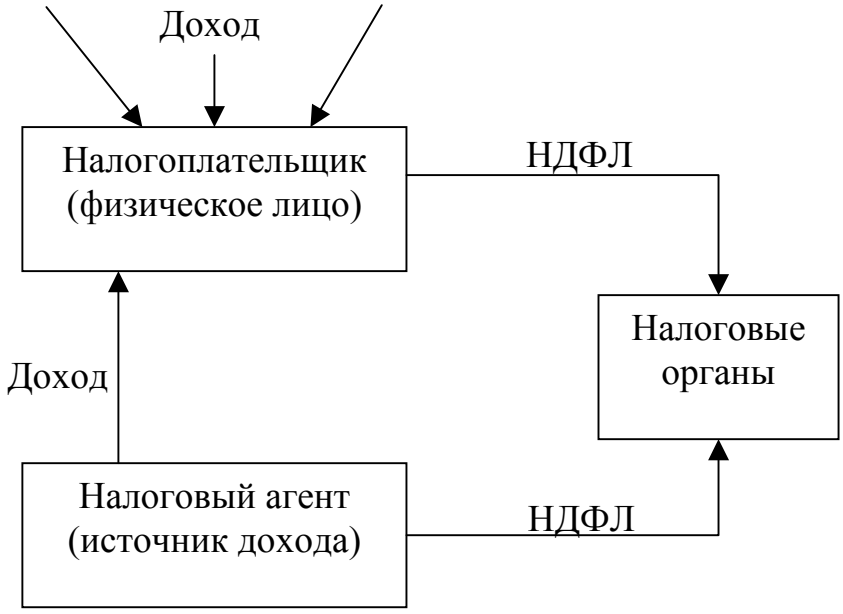


Схема 1. Взаимодействие налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов

По ст. 207 НК РФ налогоплательщики делятся на две группы, для которых порядок обложения налогом различен:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, не являющие налоговыми резидентами Российской Федерации, получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Налоговые резиденты Российской Федерации – это физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году (ст. 11 НК РФ). Налоговыми резидентами являются физические лица вне зависимости от гражданства.

Налоговыми резидентами РФ являются любой гражданин РФ или иностранный гражданин, а также лица без гражданства, находящиеся на территории РФ в календарном году 183 дня и более.

Налоговый кодекс РФ определяет **налогового агента** как лицо, на которое в соответствии с законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию из средств, выплачиваемых налогоплательщиком, и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (ст. 24 НК РФ).

В перечень налоговых агентов в отношении налога включены российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации. Перечисленные организации и индивидуальные предприниматели приобретают статус налогового агента лишь в том случае, если в результате отношений с ними физические лица получат доходы, указанные в гл. 23 НК РФ.

Если удержать налог не представляется возможным например, при выплате налога в натуральной форме, налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно уведомить налоговый орган по месту своего учета об этом, а также о сумме задолженности налогоплательщика, и тем самым передать налоговому органу обязанность по взысканию налога с налогоплательщика. Подобная ситуация может возникнуть, например, если заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержан начисленный налог, превысит 12 месяцев.

Поскольку у источника выплаты с доходов, полученных индивидуальными предпринимателями в порядке осуществления ими предпринимательской деятельности, налог не исчисляется, то сведения о таких доходах за приобретенные у них организацией товары, продукцию или выполненные работы (оказанные услуги) в налоговый орган не представляются. Это положение применяется в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица и постановку на учет в налоговых органах в качестве плательщиков налога с указанных доходов на основании налоговой декларации.

Обязанность по перечислению налога считается исполненной налоговым агентом с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогового агента. Налог не признается уплаченным в случае отзыва налоговым агентом или возврата банком налоговому агенту платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (ст. 45 НК РФ).

К **государственным органам** относят:

– налоговые органы (МНС РФ и его подразделения);
– таможенные органы (Государственный таможенный комитет и его подразделения);
– сборщики налогов (государственные органы исполнительной власти);
– финансовые органы (Министерство финансов РФ);
– органы налоговой полиции (Федеральная служба налоговой полиции).

В НК РФ определены права и обязанности всех участников отношений, а также ответственность за неисполнение и ненадлежащее исполнение возложенных на них обязанностей.

4.3. Элементы налога на доходы физических лиц

Одним из принципов налогообложения в РФ является принцип законности, который означает, что налог считается установленным лишь в том случае, если для него определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях могут предусматриваться льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

4.3.1. Объект налогообложения. Классификация доходов физических лиц

В соответствии со ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, который должен иметь стоимостную, количественную или физическую характеристики.

По налогу на доходы физических лиц объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

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

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 НК РФ.

Одним из признаков классификации объектов налогообложения налогом на доходы физических лиц является место происхождения дохода. Ст. 208 НК РФ содержит три перечня доходов:

1) перечень доходов, которые в целях исчисления налога на доходы физических лиц относятся к доходам, полученным от источников в РФ;
2) перечень доходов, которые в целях исчисления налога на доходы физических лиц не относятся к доходам, полученным от источников в РФ;
3) перечень доходов, которые в целях исчисления налога на доходы физических лиц относятся к доходам, полученным от источников за пределами РФ.

Несмотря на наличие трех конкретных перечней доходов в зависимости от места их происхождения, ст. 208 предполагает возможность возникновения ситуации, когда положения данной статьи не позволяют однозначно отнести доход, полученный налогоплательщиком, к конкретному случаю. На данный случай предусмотрен п. 4 ст. 208 НК РФ, который по содержанию точно повторяет п. 2 ст. 42 НК РФ. В соответствии с п. 4 ст. 208 НК РФ отнесение дохода к тому или иному источнику в таком случае осуществляется Министерством финансов Российской Федерации.

Первый и третий перечни доходов, содержащиеся в ст. 208 НК РФ, составляют объект налогообложения для налоговых резидентов РФ, а первый и второй – для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ. В соответствии со ст. 209 НК РФ данные лица уплачивают налог только с доходов от источников в РФ.

Виды доходов, полученные от источников в РФ, перечислены в п. 1 ст. 208 НК РФ. Состав доходов является открытым, поскольку в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 208 НК РФ к доходам, полученным от источников в РФ, относятся и иные доходы налогоплательщика, полученные им в результате осуществления деятельности на территории РФ.

Доходы от источников в Российской Федерации указаны в табл. 1.

Таблица 4.1.

Перечень доходов от источников в РФ

Статья НК РФ	Виды доходов
Пп. 1 п. 1 ст. 208	Дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
Пп. 2 п. 1 ст. 208	Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
Пп. 3 п. 1 ст. 208	Доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
Пп. 4 п. 1 ст. 208	Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;
Пп. 5 п. 1 ст. 208	Доходы от реализации: - недвижимого имущества, находящегося в РФ; - в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций; - прав требования к российской или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ; - иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу.
Пп. 6 п. 1 ст. 208	Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ.
Пп. 7 п. 1 ст. 208	Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ.
Пп. 8 п. 1 ст. 208	Доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ.

Пп. 9 п. 1 ст. 208	Доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ.
Пп. 10 п. 1 ст. 208	Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 208 к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, не относятся доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в РФ, а также с ввозом товара на территорию РФ.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию РФ в таможенном режиме выпуска в свободное обращение только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

1) поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации;
2) к операции не применяются положения п. 3 ст. 40 НК РФ;
3) товар не продается через постоянное представительство в РФ.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доходом, полученным от источников в РФ, в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящихся к деятельности физического лица в РФ.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеторговым операциям, предусмотренным п. 2 ст. 208 НК РФ, к доходам такого физического лица, полученным от источников в РФ, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на территории РФ, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами РФ с таможенных складов.

Виды доходов, полученных от источников за пределами РФ, перечислены в п. 3 ст. 208 НК РФ. Состав доходов является открытым, поскольку в соответствии с пп. 9 п. 3 ст. 208 НК РФ к доходам, полученным от источников за пределами РФ, относятся и иные доходы налогоплательщика, полученные им в результате осуществления деятельности за пределами территории РФ.

К доходам от источников за пределами Российской Федерации относятся:

Таблица 4.2.

Перечень доходов от источников за пределами РФ

Статья НК РФ	Виды доходов
Пп. 1 п. 3 ст. 208	Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, предусмотренных пп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ.
Пп. 2 п. 3 ст. 208	Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, предусмотренных пп. 2 п. 1 ст. 208 НК РФ.

Пп. 3 п. 3 ст. 208	Доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав.
Пп. 4 п. 3 ст. 208	Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ.
Пп. 5 п. 3 ст. 208	Доходы от реализации: - недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ; - за пределами РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций; - прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования, указанных в 4-м абзаце пп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ; - иного имущества, находящегося за пределами РФ.
Пп. 6 п. 3 ст. 208	Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ.
Пп. 7 п. 3 ст. 208	Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств.
Пп. 8 п. 3 ст. 208	Доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением предусмотренных пп. 8 п. 1 ст. 208 НК РФ.
Пп. 9 п. 3 ст. 208	Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ.

В соответствии с п. 5 ст. 208 НК РФ в качестве объекта налогообложения налогом на доходы физических лиц не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ.

При этом доходы, полученные указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Семейный кодекс РФ определяет (ст. 2), что членами семьи являются супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные).

В соответствии со ст. 14 Семейного кодекса РФ близкими родственниками являются:

– родственники по прямой восходящей и нисходящей линии (родители и дети, дедушка, бабушка и внуки);
– полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.

Ст. 217 НК РФ определен список доходов, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения). Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 103 в ст. 217 настоящего Кодекса внесены изменения, вступающие в силу с 1 января 2005 г. В основном эти изменения касаются отдельной категории налогоплательщиков – инвалидов.

4.3.2. Налоговая база и порядок ее формирования

Порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц изложен в ст. 210 НК РФ.

1) Первым правилом при определении налоговой базы (ст. 210 НК РФ) является то, что учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Как уже говорилось выше, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций», «Налог на доходы от капитала» настоящего Кодекса. Необходимо обратить внимание на два основных принципа, содержащихся в ст. 41 НК РФ.

Первым принципом является положение, согласно которому доходом признается экономическая выгода (в денежной или натуральной форме), определяемая в соответствии с положениями ч. 2 НК РФ. Это значит, что в отношении налога на доходы физических лиц доходом будет признана экономическая выгода, определяемая в соответствии с главой 23 НК РФ.

Вторым принципом является положение, в соответствии с которым доход учитывается только в случае возможности его оценки. Следовательно, если невозможно определить стоимость дохода, то он не увеличивает налогооблагаемую базу.

Таким образом, налоговая база по налогу на доходы физических лиц является стоимостной характеристикой объекта налогообложения в виде доходов физического лица, определяемых в соответствии с гл. 23 НК РФ.

2) Второе правило, которое необходимо соблюдать при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, состоит в следующем: если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

3) Третье правило исчисления налоговой базы, изложенное в ст. 210 НК РФ, гласит, что налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, в ст. 224 НК РФ предусмотрены четыре разные налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц по разным видам доходов. Следовательно, если одна и та же организация выплачивает налогоплательщику (резиденту РФ) четыре вида доходов, облагаемых по разным ставкам, то должны отдельно исчисляться четыре налоговые базы. Это правило связано с тем, что в ст. 210 НК РФ предусмотрен разный порядок формирования налоговой базы для доходов, облагаемых по разным налоговым ставкам.

4) Четвертое правило, регламентированное ст. 210 НК РФ, касается отличий в порядке формирования налоговой базы по доходам, облагаемым по разным налоговым ставкам.

Рассмотрим эти отличия. Налоговая база по доходам, облагаемым по общей налоговой ставке (13%), определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218-221 НК РФ (п. 3 ст. 210 НК РФ). Для доходов, в отношении которых установлены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение этих доходов, подлежащих налогообложению. При этом никакие налоговые вычеты не применяются (п. 4 ст. 210 НК РФ).

Кроме того, ст. 210 НК РФ предусмотрено следующие условие, которое необходимо соблюдать при применении налоговых вычетов. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов (облагаемых по общей налоговой ставке 13% и подлежащих налогообложению) за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий

период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, облагаемых по общей налоговой ставке 13%, подлежащих налогообложению, не переносится.

5) Пятое правило формирования налоговой базы по налогу на доходы физических лиц связано с оценкой доходов и расходов, выраженных в иностранной валюте.

В соответствии с п. 5 ст. 210 НК РФ доходы (расходы, принимаемые к вычету в соответствии со ст. 218-221 НК РФ) налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов (дату фактического осуществления расходов).

Для того чтобы определить курс иностранной валюты, в которой выражены (номинированы) требующие пересчета доходы и расходы налогоплательщика, необходимо знать дату фактического получения доходов (дату фактического осуществления расходов). Дата фактического получения дохода – это дата, с наступлением которой возникает объект налогообложения по налогу на доходы физических лиц. При этом любые доходы налогоплательщика включаются в налоговую базу лишь при наступлении данной даты.

В ст. 223 НК РФ предусмотрены следующие способы определения даты фактического получения дохода в зависимости от вида дохода и формы его выплаты.

Дата фактического получения дохода определяется:

1) как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;
2) как день передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;
3) как день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды;
4) при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

4.3.3. Налоговые ставки

Для разных видов доходов, полученных физическим лицом – налоговым резидентом РФ, действуют следующие налоговые ставки, предусмотренные ст. 224 гл. 23 НК РФ:

- общая налоговая ставка в размере 13%;
- налоговая ставка по дивидендам в размере 9% (до 1 января 2005 г. – 6%);
- специальная налоговая ставка по отдельным видам доходов в размере 35%.

Для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, по всем видам доходов, полученных ими на территории РФ, ст. 224 НК РФ установлена единая ставка в размере 30%.

С 1 января 2005 г. вступает в силу п. 5 ст. 224 НК РФ, в соответствии с которым устанавливается новая налоговая ставка в размере 9% в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Таблица 4.3.

Ставки по налогу на доходы физических лиц

Статья НК РФ	Ставки по налогу	Применяется для налогоплательщика, являющегося налоговым резидентом РФ в отношении следующих доходов	Применяется для налогоплательщика, не являющегося налоговым резидентом РФ в отношении следующих доходов
П. 1 ст. 224	13%	все облагаемые доходы, кроме облагаемых по ставке 6 и 35%	не применяется вообще
П. 2 ст. 224	35%	1) стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 настоящего Кодекса; 2) страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 213 настоящего Кодекса; 3) процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из ¾ действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9 % годовых по вкладам в иностранной валюте; 4) сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ	не применяется вообще
П. 3 ст. 224	30%	не применяется вообще	в отношении всех доходов
П. 4 ст. 224	9%	доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов	не применяется вообще
П. 5 ст. 224	9%	доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.	

4.3.4. Налоговый период. Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год (ст. 216 НК РФ). Это значит, что окончательный расчет суммы налога, подлежащей уплате, может быть произведен лишь по окончании календарного года. Это положение закреплено в п. 3 ст. 225 НК РФ, определяющей порядок исчисления налога. В соответствии с данным пунктом общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Если же дата фактического получения дохода не наступила в данном налоговом периоде, то у налогоплательщика не возникает обязанности уплатить с этих доходов налог по итогам данного налогового периода.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (ст. 225 НК РФ). Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Сумма налога может быть рассчитана и уплачена как самим налогоплательщиком, так и его налоговым агентом.

В соответствии со ст. 226 НК РФ налоговым агентом производится исчисление и уплата налога в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является данный налоговый агент, за исключением нескольких видов доходов, с зачетом ранее удержанных сумм.

По всем доходам, в отношении которых применяется общая налоговая ставка (13%), начисленным налогоплательщику за данный период, исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца с зачетом удержанной в предыдущем месяце текущего налогового периода суммы налога.

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

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога (п. 3 ст. 226 НК РФ).

Налогоплательщики – физические лица (не налоговые агенты) уплачивают общую сумму налога в соответствующий бюджет, исчисленную исходя из налоговой декларации, по месту жительства в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ)

Для налоговых агентов предусмотрен специальный порядок уплаты налога. Сроки уплаты налоговыми агентами исчисленной суммы налога не связаны с отчетным периодом и не совпадают со сроками, предусмотренными для уплаты налога налогоплательщиками. Порядок уплаты начисленного налога на доходы физических лиц определен для налоговых агентов двумя положениями.

- налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ). Уплата за счет средств налоговых агентов не допускается;
- сроки перечисления удержанного налога связаны для налоговых агентов с формой выплаты доходов налогоплательщикам (ст. 226 НК РФ). Подробнее эти сроки рассмотрены в таблице 4.

Таблица 4.4.

Сроки уплаты налоговыми агентами налога в зависимости от формы выплаты дохода налогоплательщику

Форма выплаты налоговым агентом дохода налогоплательщику	**Сроки перечисления налоговыми агентами налога на доходы физических лиц**
Доход выплачивается из наличных денежных средств, полученных в банке на выплату дохода.	Не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.
Доход перечислен со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика.	Не позднее дня перечисления доходов со счетов налоговых агентов.
Доход перечислен со счетов налоговых агентов в банке по поручению налогоплательщика на счета третьих лиц в банках.	Не позднее дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов.
Доход, выплачиваемый в денежной форме (кроме случаев, рассмотренных в пунктах 1, 2, 3 данной таблицы).	Не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода.
Доход, полученный налогоплательщиком в натуральной форме.	Не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога.
Доход, полученный налогоплательщиком в виде материальной выгоды.	Не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 рублей, перечисляется в бюджет в установленном порядке. Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 рублей, она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года (п. 8 ст. 226 НК РФ).

4.4. Налоговые вычеты

По налогу на доходы физических лиц в качестве налоговых льгот предусмотрены налоговые вычеты, предоставляемые налогоплательщикам при расчете налоговой базы и уменьшающие налогооблагаемый доход.

Следует обратить внимание на два ограничения по применению налоговых вычетов:

1) налоговые вычеты применяются лишь в отношении доходов налоговых резидентов РФ; в отношении доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, налоговые вычеты не применяются.

2) налоговые вычеты могут уменьшать только те доходы налоговых резидентов РФ, которые попадают под обложение общей налоговой ставки (13%).

В соответствии со ст. 218-221 НК РФ предусмотрены четыре вида налоговых вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные (схема 2).

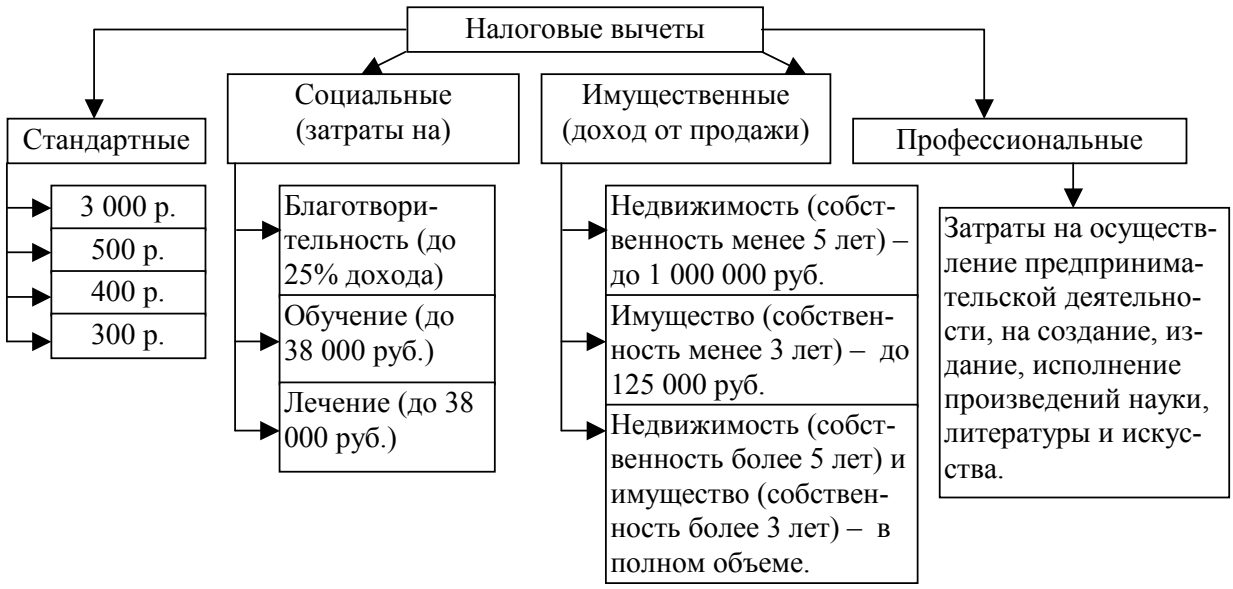


Схема 2. Налоговые вычеты

Рассмотрим подробнее данные вычеты.

4.4.1. Стандартные налоговые вычеты

Перечень стандартных налоговых вычетов установлен в ст. 218 НК РФ и предусматривает четыре вида ежемесячных вычетов:

- в размере 3000 рублей;
- в размере 500 рублей;
- в размере 400 рублей;
- в размере 300 рублей.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ право на получение стандартного налогового вычета в размере 3000 рублей за каждый месяц налогового периода имеют следующие категории налогоплательщиков (перечень приводится в сокращенном варианте):

1. Лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС.
2. Лица, получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС.
3. Лица, принимавшие в 1986-1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС.
4. Ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча.
5. Инвалиды Великой Отечественной войны.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ право на получение стандартного налогового вычета в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода имеют следующие категории налогоплательщиков (перечень приводится в сокращенном варианте):

1. Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней.
2. Участники Великой Отечественной войны.
3. Лица, находившиеся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания.
4. Инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп.
5. Лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей.
6. Родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте.

Стандартный налоговый вычет в размере 400 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не имеют права на применение стандартных вычетов в размере 3000 или 500 рублей (пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Данный вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. рублей.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. рублей, данный налоговый вычет не применяется.

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ налоговый вычет в размере 300 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого ребенка налогоплательщиков, на обеспечении которых он находится.

Налоговый вычет на содержание ребенка (детей) производится:

- на каждого ребенка в возрасте до 18 лет;
- на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

При этом налогоплательщики по отношению к ребенку должны являться:

- родителями или супругами родителей;
- опекунами или попечителями.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере.

Данный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 тыс. рублей.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 тыс. рублей, данный налоговый вычет не применяется. При исчислении предельного размера дохода налогоплательщика работодатель учитывает только те доходы, которые подлежат обложению по ставке 13 %.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей) или месяца, в котором установлена опека (попечительство), и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг предельного возраста (18 или 24 лет), или в случае смерти ребенка (детей).

Налогоплательщику предоставляется максимальный из трех вычетов (3000, 500 или 400 рублей), если он имеет право более чем на один из них.

Четвертый вид вычета в размере 300 рублей предоставляется налогоплательщикам на содержание детей. Налогоплательщик может претендовать на данный вид вычета независимо от предоставления ему одного из первых трех видов вычетов.

Это значит, что налогоплательщику могут быть предоставлены максимум два стандартных вычета: один из первых трех вычетов, а также вычет на содержание детей.

Пример 1

Сотрудник Иванов А.А., инвалид II группы, имеет двоих детей (14 и 20 лет), его оклад составляет 6 500 рублей. Иванов А.А. имеет право на следующие стандартные вычеты:

- *500 рублей – так как он является инвалидом II группы;*
- *400 рублей – стандартный налоговый вычет;*
- *300 рублей – вычет на ребенка 14 лет, вычет на ребенка в возрасте 20 лет не предоставляется, так как Иванов А.А. не предоставил никаких документов, подтверждающих обучение ребенка в каком-либо учебном заведении.*

Согласно НК РФ из двух вычетов (500 и 400 руб.) предоставляется максимальный, то есть в размере 500 руб. Таким образом, при расчете налоговой базы в январе по сотруднику Иванову А.А. налоговые вычеты составили 800 руб. (500 руб. и 300 руб.), а сумма налога соответственно составила: (6 500 – 800) x *0,13 = 741 руб. Так как в феврале и марте сумма дохода не превысила 20000 руб., то налог рассчитывается аналогично январю. За три месяца сумма дохода составила 19 500 руб., а сумма налога – 2 223 руб. В апреле (и во всех последующих месяцах) сумма дохода превысила 20 000 руб., поэтому налоговые вычеты не применяются и сумма налога составляет: 6 500* x *0,13 = 845 руб.*

4.4.2. Социальные налоговые вычеты

Социальные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляются налогоплательщикам на основании ст. 219 НК РФ в связи с осуществлением затрат:

1. На благотворительность – в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде.
2. На обучение – в размере фактически произведенных расходов, но не более 38000 рублей.
3. На лечение – в размере фактически произведенных расходов, но не более 38000 рублей. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ.

Социальные вычеты предоставляются только налоговым органом по окончании календарного года при подаче налоговой декларации (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Налоговые агенты не имеют права предоставлять данные вычеты физическим лицам.

Пример 2

Доход физического лица в 2003 году составил 230 000 руб., облагаемого по ставке 13%. Расходы на лечение супруги составили 44 200 руб., все расходы подтверждены соответствующими документами (данный вид лечения не входит в перечень дорогостоящих видов лечения, утвержденного Правительством РФ).

При расчете налоговой базы по налогу за 2003 год физическое лицо может применить социальный налоговый вычет в размере 38 000 руб. Сумма налога составит: (230 000 – 38 000) х *0,13 = 26 650 руб.*

В случае если физическое лицо не может предоставить документы, подтверждающие расходы на лечение, то налоговый вычет не применяется. Тогда сумма налога составит: 230 000 х *0,13 = 29 900 руб.*

4.4.3. Имущественные налоговые вычеты

Имущественные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц предоставляются налогоплательщикам на основании ст. 220 НК РФ.

При этом п. 1 ст. 220 НК РФ предусмотрены две группы имущественных вычетов:

- вычеты, предоставляемые при осуществлении затрат на приобретение жилого дома или квартиры;
- вычеты, предоставляемые при продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков, земельных участков или иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ имущественный налоговый вычет предоставляется при осуществлении затрат на приобретение жилого дома или квартиры в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов. Общий размер данного имущественного налогового вычета не может превышать 1 млн. рублей (без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованных им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры).

Размер имущественного налогового вычета, предоставляемого при продаже имущества, определен:

- в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет (до 1 января 2005 года – пять лет), но не превышающих в целом 1 млн. рублей;
- в сумме, полученной в налоговом периоде от продажи иного имущества, находящегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающей 125 тысяч рублей;
- в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика три года (до 1 января 2005 года – пять лет) и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более.

По общему правилу имущественные вычеты предоставляются только налоговым органом по окончании календарного года на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации (п. 2 ст. 220 НК РФ).

Пример 3

Физическое лицо получило в 2003 году банковский кредит в рублях под 20% годовых и направило его на приобретение квартиры. Ипотечный кредит – 800 000 рублей. Процент за пользование кредитом в 2003 году – 160 000 рублей. Собственные средства, направленные на покупку квартиры, – 500 000 руб.

Годовой доход, облагаемый по ставке 13% за 2003 год, составил 1 210 000 руб. Данное физическое лицо имеет право на суммарный имущественный вычет при подаче налоговой декларации за 2003 год в размере: 1 000 000 + 160000 = 1 160 000 руб. Следовательно, в 2003 году налоговая база по ставке 13% составила: 1 210 000 – 1 160 000 = 50 000 руб. Сумма налога – 50 000 x *0,13 = 6 500 руб.*

Пример 4

Физическое лицо в 2003 году продало автомобиль, находящийся его в собственности 4 с половиной года, за 155 000 руб. Годовой доход, облагаемый по ставке 13% за 2003 год, составил 130 000 руб.

Так как имущество находилось в собственности налогоплательщика более 3 лет, то имущественный вычет предоставляется в полной сумме (155 000 руб.). Следовательно, в 2003 году налоговая база по ставке 13% равна нулю. Остаток недоиспользованного в 2003 году вычета в размере 155 000 – 130 000 = 25 000 рублей не переносится на 2004 год, согласно ст. 210 НК РФ.

4.4.4. Профессиональные налоговые вычеты

В соответствии со ст. 221 НК РФ, право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

1) физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

   Налогоплательщикам, указанным в данном пункте, профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании их письменного заявления при подаче ими налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода;
2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);
3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Налогоплательщикам, указанным в п. 2 и 3, профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании их письменного заявления налоговым агентам.

Таблица 4.5.

Нормативы затрат, установленные ст. 221 НК РФ

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

Для третьей группы налогоплательщиков налоговыми агентами применяется один из двух предусмотренных порядков исчисления профессиональных вычетов: общий и альтернативный.

По общему порядку вычеты применяются в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

В случае, когда расход не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету по нормативам в следующих размерах (таблица 5).

При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Пример 5

Организация пригласила физическое лицо (пианиста) на торжественное мероприятие, посвященное презентации нового проекта, для музыкального сопровождения. Согласно договору, вознаграждение пианиста составило 10 000 руб.

Физическое лицо имеет право на профессиональный налоговый вычет, связанный с исполнением произведений искусства (музыкальных произведений), в размере 20% от полученного дохода.

Рассчитываем налоговую базу: (10 000 – 10 000 x *0,2) = 8 000 руб., сумма налога составит 8 000* x *0,13 = 1040 руб.*

Таким образом, физическому лицу будет выплачено: 10 000 – 1 040 = 8 960 руб., а в бюджет будет внесена сумма налога на доходы физического лица в размере 1040 руб.

Рассмотрим другую ситуацию. Физическое лицо могло предоставить документы, подтверждающие его расходы на осуществление договора:

- *стоимость проезда до места проведения торжественного мероприятия (250 руб.);*
- *аренда костюма (2 120 руб.)*

Итого получается 2 120 + 250 = 2 370 руб.

Физическое лицо имеет право на профессиональный налоговый вычет в полной сумме подтвержденных расходов. Рассчитываем налоговую базу: 10 000 – 2 370 = 7630 руб., сумма налога составит: 7 630 x *0,13 = 992 руб.*

Таким образом, физическому лицу будет выплачено: 10 000 – 992 = 9 008 руб., а в бюджет будет внесена сумма налога на доходы физического лица в размере 992 руб.

Глава 5. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. Вышеперечисленные органы и должностные лица (искл. консульские учреждения РФ) не вправе взимать за совершение юридически значимых действий иные платежи, за исключением государственной пошлины. Под «юридически значимыми действиями» законодатель подразумевает разновидность юридических фактов – закрепленных в гипотезах правовых норм конкретных жизненных обстоятельств, наступление которых влечет юридические последствия в виде возникновения, изменения или прекращения соответствующих правоотношений. До вступления в силу в 2005 году главы 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» отношения, связанные с исчислением и уплатой государственной пошлины регулировалась Законом РФ от 09 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине», в соответствии с которым государственная пошлина выступала особым видом сбора – обязательный и действующий на всей территории Российской Федерации платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами[1]. Статьей 19 Закона от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ» государственная пошлина ошибочно относилась к федеральным налогам (т.е. к безвозмездным платежам), но изменениями в часть первую НК РФ, вступающими в силу с 01 января 2005 г., данное противоречие налогового законодательства устранено.

Плательщики уплачивают государственную пошлину как в наличной, так и в безналичной форме в следующих случаях и в следующие сроки:

1) при обращении в Конституционный Суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям – до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной);

2) выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с настоящей главой – в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;

3) при обращении за совершением нотариальных действий – до совершения нотариальных действий;

4) при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) – до выдачи документов (их копий, дубликатов);

5) при обращении за проставлением апостиля[2] – до проставления апостиля;

[1] статья 1 Закона РФ от 09декабря 1991 № 2005-1 «О государственной пошлин»

[2] Апостиль – это специальный штамп, который в соответствии с Гаагской конвенцией об отмене требований легализации иностранных официальных документов, совершенной 5 октября 1961 года (вступившей в силу для Российской Федерации 31 мая 1992 года), проставляется на официальных документах, исходящих лишь от учреждений и организаций Российской Федерации как участника Гаагской конвенции, и не требует дальнейшего заверения или легализации, признается официальными органами всех государств – участников Конвенции.

6) при обращении за совершением иных юридически значимых действий – до подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов.

В случае если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях.

В случае, если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, размер государственной пошлины уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты. При этом оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от уплаты государственной пошлины. Например, за удостоверением договора дарения квартиры обратились три лица, одно из которых – участник Великой Отечественной войны. Лица, не имеющие права на льготу, должны уплатить за удостоверение этого договора государственную пошлину в размере 2/3 от суммы пошлины, подлежащей уплате.

Законодательством предусмотрены *процедура и порядок возврата уплаченного сбора*. Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в случае:

1) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено законодательством;

2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами. Если государственная пошлина не возвращена, ее сумма засчитывается в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины;

3) прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом.

При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50 процентов суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта арбитражного суда.

4) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу), совершающий (совершающему) данное юридически значимое действие;

5) отказа в выдаче паспорта гражданина Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего в случаях, предусмотренных законодательством, личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации и на территории Российской Федерации, проездного документа беженца.

Не подлежит возврату уплаченная государственная пошлина при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последнего в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции.

Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, в случае, если впоследствии не была произ-

ведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния.

Также не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации.

При прекращении государственной регистрации права, ограничения (обременения) права на недвижимое имущество, сделки с ним на основании соответствующих заявлений сторон договора возвращается половина уплаченной государственной пошлины.

К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины прилагаются: решения, определения и справки судов, органов и (или) должностных лиц, осуществляющих действия, за которые уплачивается (взимается) государственная пошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины, в соответствующих случаях – акты налоговых проверок организаций и должностных лиц, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины, в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, – копии указанных платежных документов. Возврат уплаченной государственной пошлины в случаях, если решения судов приняты полностью или частично не в пользу государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц, производится за счет средств бюджета, в который производилась уплата.

По делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска[3]:

- до 10 000 рублей – 4 процента цены иска, но не менее 200 рублей;
- от 10 001 рубля до 50 000 рублей – 400 рублей плюс 3 процента суммы, превышающей 10 000 рублей;
- от 50 001 рубля до 100 000 рублей – 1 600 рублей плюс 2 процента суммы, превышающей 50 000 рублей;

[3] В соответствии со статьей 83 Гражданского процессуального кодекса РСФСР цена иска определяется:
в исках о взыскании денег – взыскиваемой суммой;
в исках об истребовании имущества – стоимостью отыскиваемого имущества;
в исках о взыскании алиментов – совокупностью платежей за один год;
в исках о срочных платежах и выдачах – совокупностью всех платежей или выдач, но не более чем за три года;
в исках о бессрочных или пожизненных платежах и выдачах – совокупностью платежей или выдач за три года;
в исках об уменьшении или увеличении платежей или выдач – суммой, на которую уменьшаются или увеличиваются платежи или выдачи, но не более чем за один год;
в исках о прекращении платежей или выдач – совокупностью оставшихся платежей или выдач, но не более чем за один год;
в исках о досрочном расторжении договора имущественного найма – совокупностью платежей за пользование имуществом в течение оставшегося срока действия договора, но не более чем за три года;
в исках о праве собственности на строения, принадлежащие гражданам на праве личной собственности, – стоимостью строения, но не ниже инвентаризационной оценки, при отсутствии ее – не ниже оценки по обязательному окладному страхованию, а для строений, принадлежащих предприятиям, учреждениям и организациям – не ниже балансовой оценки строения;
в исках, состоящих из нескольких самостоятельных требований, – общей суммой всех требований.

- от 100 001 рубля до 500 000 рублей – 2 600 рублей плюс 1 процент суммы, превышающей 100 000 рублей;

- свыше 500 000 рублей – 6 600 рублей плюс 0,5 процента суммы, превышающей 500 000 рублей, но не более 20 000 рублей;

2) при подаче заявления о вынесении судебного приказа – 50 процентов размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления имущественного характера;

3) при подаче искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, а также искового заявления неимущественного характера:

для физических лиц – 100 рублей;

для организаций – 2 000 рублей;

4) при подаче надзорной жалобы – 50 процентов размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера;

5) при подаче искового заявления о расторжении брака – 200 рублей;

6) при подаче заявления об оспаривании (полностью или частично) нормативных правовых актов органов государственной власти, органов местного самоуправления или должностных лиц:

для физических лиц – 100 рублей;

для организаций – 2 000 рублей;

7) при подаче заявления об оспаривании решения или действия (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих, нарушивших права и свободы граждан или организаций, – 100 рублей;

8) при подаче заявления по делам особого производства – 100 рублей;

9) при подаче апелляционной жалобы и (или) кассационной жалобы – 50 процентов размера государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче искового заявления неимущественного характера;

10) при подаче заявления о повторной выдаче копий решений, приговоров, судебных приказов, определений суда, постановлений президиума суда надзорной инстанции, копий других документов из дела, выдаваемых судом, а также при подаче заявления о выдаче дубликатов исполнительных документов – 2 рубля за одну страницу документа, но не менее 20 рублей;

11) при подаче заявления о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решений третейского суда – 1 000 рублей;

12) при подаче заявления об обеспечении иска, рассматриваемого в третейском суде, – 100 рублей;

13) при подаче заявления об отмене решения третейского суда – 1 000 рублей;

14) при подаче заявления по делам о взыскании алиментов – 100 рублей. Если судом выносится решение о взыскании алиментов как на содержание детей, так и на содержание истца, размер государственной пошлины увеличивается в два раза.

Особенности уплаты государственной пошлины при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям:

1) при подаче исковых заявлений, содержащих требования как имущественного, так и неимущественного характера, одновременно уплачиваются государственная пошлина, установленная для исковых заявлений имущественного характера, и государственная пошлина, установленная для исковых заявлений неимущественного характера;

2) цена иска, по которой исчисляется государственная пошлина, определяется истцом, а в случаях, установленных законодательством, судьей по правилам, установленным гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации;

3) при подаче исковых заявлений о разделе имущества, находящегося в общей собственности, а также при подаче исковых заявлений о выделе доли из указанного имущества, о признании права на долю в имуществе размер государственной пошлины исчисляется в следующем порядке:

- если спор о признании права собственности истца (истцов) на это имущество ранее не решался судом – государственная пошлина уплачивается в полном размере;

- если ранее суд вынес решение о признании права собственности истца (истцов) на указанное имущество – государственная пошлина составит 100 рублей для физических лиц и 2000 рублей для юридических лиц;

4) при предъявлении встречного иска, а также заявлений о вступлении в дело третьих лиц, заявляющих самостоятельные требования относительно предмета спора, государственная пошлина уплачивается в соответствии с общим порядком.

5) при замене по определению суда выбывшей стороны ее правопреемником (в случае смерти физического лица, реорганизации организации, уступки требования, перевода долга и в других случаях перемены лиц в обязательствах) государственная пошлина уплачивается таким правопреемником, если она не была уплачена замененной стороной;

6) в случае выделения судьей одного искового требования или нескольких из соединенных исковых требований в отдельное производство государственная пошлина, уплаченная при предъявлении иска, не пересчитывается и не возвращается. По делам, выделенным в отдельное производство, государственная пошлина повторно не уплачивается;

7) при подаче кассационной жалобы соучастниками и третьими лицами, выступающими в процессе на той же стороне, что и лицо, подавшее кассационную жалобу, государственная пошлина не уплачивается;

8) в случае, если истец освобожден от уплаты государственной пошлины, государственная пошлина уплачивается ответчиком (если он не освобожден от уплаты государственной пошлины) пропорционально размеру удовлетворенных судом исковых требований;

9) при затруднительности определения цены иска в момент его предъявления размер государственной пошлины предварительно устанавливается судьей с последующей доплатой недостающей суммы государственной пошлины на основании цены иска, определенной судом при разрешении дела;

10) при увеличении истцом размера исковых требований недостающая сумма государственной пошлины доплачивается в соответствии с увеличенной ценой иска. При уменьшении истцом размера исковых требований сумма излишне уплаченной государственной пошлины возвращается. В аналогичном порядке определяется размер государственной пошлины, если суд в зависимости от обстоятельств дела выйдет за пределы заявленных истцом требований;

11) при подаче исковых заявлений об истребовании наследниками принадлежащей им доли имущества государственная пошлина уплачивается в том порядке, который установлен при подаче исковых заявлений имущественного характера, не подлежащих оценке, если спор о признании права собственности на это имущество судом ранее был разрешен;

12) при подаче исковых заявлений о расторжении брака с одновременным разделом совместно нажитого имущества супругов государственная пошлина уплачивается в размерах, установленных как для исковых заявлений о расторжении брака, так и для исковых заявлений имущественного характера;

13) при отказе в принятии к рассмотрению искового заявления или заявления о вынесении судебного приказа уплаченная государственная пошлина при предъявлении иска или заявления о вынесении судебного приказа засчитывается в счет подлежащей уплате государственной пошлины;

14) при подаче надзорных жалоб государственная пошлина уплачивается только при подаче надзорной жалобы по делам, которые не были обжалованы плательщиком в кассационном порядке.

Налоговый кодекс предусматривает ряд льгот по уплате государственной пошлины для отдельных категорий дел, плательщиков. *От уплаты государственной пошлины* по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, а также мировыми судьями, *освобождаются*:

1) истцы – по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий;

2) истцы – по искам о взыскании алиментов;

3) истцы – по искам о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также смертью кормильца;

4) истцы – по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного преступлением;

5) организации и физические лица – за выдачу им документов в связи с уголовными делами и делами о взыскании алиментов;

6) стороны – при подаче апелляционных, кассационных жалоб по искам о расторжении брака;

7) организации и физические лица – при подаче в суд:

- заявлений об отсрочке (рассрочке) исполнения решений, об изменении способа или порядка исполнения решений, о повороте исполнения решения, восстановлении пропущенных сроков, пересмотре решения, определения или постановления суда по вновь открывшимся обстоятельствам, о пересмотре заочного решения судом, вынесшим это решение;

- жалоб на действия судебного пристава-исполнителя, а также жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях, вынесенных уполномоченными на то органами;

- частных жалоб на определения суда, в том числе об обеспечении иска или о замене одного вида обеспечения другим, о прекращении или приостановлении дела, об отказе в сложении или уменьшении размера штрафа, наложенного судом;

8) физические лица – при подаче кассационных жалоб по уголовным делам, в которых оспаривается правильность взыскания имущественного вреда, причиненного преступлением;

9) прокуроры – по заявлениям в защиту прав, свобод и законных интересов граждан, неопределенного круга лиц или интересов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

10) истцы – по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного в результате уголовного преследования, в том числе по вопросам восстановления прав и свобод;

11) реабилитированные лица и лица, признанные пострадавшими от политических репрессий, – при обращении по вопросам, возникающим в связи с применением законода-

тельства о реабилитации жертв политических репрессий, за исключением споров между этими лицами и их наследниками;

12) вынужденные переселенцы и беженцы – при подаче жалоб на отказ в регистрации ходатайства о признании их вынужденными переселенцами или беженцами;

13) уполномоченный федеральный орган исполнительной власти по контролю (надзору) в области защиты прав потребителей (его территориальные органы), а также иные федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие функции по контролю и надзору в области защиты прав потребителей и безопасности товаров (работ, услуг) (их территориальные органы), органы местного самоуправления, общественные объединения потребителей (их ассоциации, союзы) – по искам, предъявляемым в интересах потребителя, группы потребителей, неопределенного круга потребителей;

14) физические лица – при подаче в суд заявлений об усыновлении и (или) удочерении ребенка;

15) истцы – при рассмотрении дел о защите прав и законных интересов ребенка;

16) Уполномоченный по правам человека в Российской Федерации – при подаче ходатайства о проверке вступившего в законную силу решения, приговора, определения или постановления суда либо постановления судьи;

17) истцы – по искам неимущественного характера, связанным с защитой прав и законных интересов инвалидов;

18) заявители – по делам о принудительной госпитализации гражданина в психиатрический стационар и (или) принудительном психиатрическом освидетельствовании;

19) государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и общественных интересов.

20) физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, инвалиды Великой Отечественной.

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, а также мировыми судьями, в случае, если цена иска не превышает 1 млн. рублей, освобождаются:

1) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;

2) истцы – инвалиды I и II группы;

3) ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий, ветераны военной службы, обращающиеся за защитой своих прав, установленных законодательством о ветеранах;

4) истцы – по искам, связанным с нарушением прав потребителей;

5) истцы-пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации, – по искам имущественного характера к Пенсионному фонду Российской Федерации, негосударственным пенсионным фондам либо к федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим пенсионное обеспечение лиц, проходивших военную службу.

В случае, если цена иска превышает 1 000 000 рублей, указанные плательщики уплачивают государственную пошлину в сумме, уменьшенной на сумму государственной пошлины, подлежащей уплате при цене иска 1 000 000 рублей.

По делам, рассматриваемым в арбитражных судах, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска:

- до 50 000 рублей – 4 процента цены иска, но не менее 500 рублей;

- от 50 001 рубля до 100 000 рублей – 2 000 рублей плюс 3 процента суммы, превышающей 50 000 рублей;

- от 100 001 рубля до 500 000 рублей – 3 500 рублей плюс 2 процента суммы, превышающей 100 000 рублей;

- от 500 001 рубля до 1 000 000 рублей – 11 500 рублей плюс 1 процент суммы, превышающей 500 000 рублей;

- свыше 1 000 000 рублей – 16 500 рублей плюс 0,5 процента суммы, превышающей 1 000 000 рублей, но не более 100 000 рублей;

2) при подаче искового заявления по спорам, возникающим при заключении, изменении или расторжении договоров, а также по спорам о признании сделок недействительными – 2 000 рублей;

3) при подаче заявлений о признании нормативного правового акта недействующим, о признании ненормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными:

для физических лиц – 100 рублей;

для организаций – 2 000 рублей;

4) при подаче иных исковых заявлений неимущественного характера, в том числе заявления о признании права, заявления о присуждении к исполнению обязанности в натуре, – 2 000 рублей;

5) при подаче заявления о признании должника несостоятельным (банкротом) – 2 000 рублей;

6) при подаче заявления об установлении фактов, имеющих юридическое значение, – 1 000 рублей;

7) при подаче заявления о вступлении в дело третьих лиц, заявляющих самостоятельные требования относительно предмета спора:

по спорам имущественного характера, если иск не подлежит оценке, а также по спорам неимущественного характера – в размере государственной пошлины, уплачиваемой при подаче искового заявления неимущественного характера;

по спорам имущественного характера – в размере государственной пошлины, уплачиваемой исходя из оспариваемой третьим лицом суммы;

8) при подаче заявления о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решения третейского суда – 1 000 рублей;

9) при подаче заявления об обеспечении иска – 1 000 рублей;

10) при подаче заявления об отмене решения третейского суда – 1 000 рублей;

11) при подаче заявления о признании и приведении в исполнение решения иностранного суда, иностранного арбитражного решения – 1 000 рублей;

12) при подаче апелляционной жалобы и (или) кассационной жалобы на решения и (или) постановления арбитражного суда, а также на определения суда о прекращении производства по делу, об оставлении искового заявления без рассмотрения, о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решений третейского суда, об отказе в выдаче исполнительных листов – 50 процентов размера государственной пошлины, подлежащей уплате при подаче искового заявления неимущественного характера;

13) при подаче заявления о повторной выдаче копий решений, определений, постановлений суда, копий других документов из дела, выдаваемых арбитражным судом, а

также при подаче заявления о выдаче дубликата исполнительного листа (в том числе копий протоколов судебного заседания) – 2 рубля за одну страницу документа, но не менее 20 рублей.

По делам, рассматриваемым в арбитражных судах, государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей:

1) при подаче исковых заявлений, содержащих одновременно требования как имущественного, так и неимущественного характера, одновременно уплачиваются государственная пошлина, установленная для исковых заявлений имущественного характера, и государственная пошлина, установленная для исковых заявлений неимущественного характера;

2) цена иска определяется истцом, а в случае неправильного указания цены иска – арбитражным судом. В цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пеней) и проценты;

3) при увеличении истцом размера исковых требований недостающая сумма государственной пошлины доплачивается в соответствии с увеличенной ценой иска. При уменьшении истцом размера исковых требований сумма излишне уплаченной государственной пошлины возвращается. В аналогичном порядке определяется размер государственной пошлины, если суд в зависимости от обстоятельств дела выйдет за пределы заявленных истцом требований. Цена иска, состоящего из нескольких самостоятельных требований, определяется исходя из суммы всех требований;

4) в случае, если истец освобожден от уплаты государственной пошлины, государственная пошлина уплачивается ответчиком (если он не освобожден от уплаты государственной пошлины) пропорционально размеру удовлетворенных арбитражным судом исковых требований;

5) при подаче заявлений о возврате (возмещении) из бюджета денежных средств государственная пошлина уплачивается исходя из оспариваемой денежной суммы;

6) при подаче заявлений о пересмотре в порядке надзора судебных актов при условии, что судебные акты не были обжалованы в кассационной инстанции.

Арбитражные суды, исходя из имущественного положения плательщика, вправе уменьшить размер государственной пошлины, подлежащей уплате по делам, рассматриваемым указанными судами, либо отсрочить (рассрочить) ее уплату.

Льготы при обращении в арбитражные суды:

1. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются:

1) прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов;

2) истцы по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка.

2. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, с учетом того, что цена иска не превышает 1 млн. рублей, освобождаются:

1) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;

2) истцы-инвалиды I и II группы.

В случае, если цена иска превышает 1 000 000 рублей, указанные плательщики уплачивают государственную пошлину в сумме, уменьшенной на сумму государственной пошлины, подлежащей уплате при цене иска 1 000 000 рублей.

До внесения соответствующих изменений в статью 39 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» государственная пошлина при обращении в Конституционный Суд РФ уплачивается в размерах и порядке, которые установлены указанным Федеральным конституционным законом. В соответствии с ним, обращения в Конституционный Суд Российской Федерации оплачиваются государственной пошлиной:

- запрос и ходатайство – в размере пятнадцати минимальных размеров оплаты труда;
- жалоба юридического лица – в размере пятнадцати минимальных размеров оплаты труда;
- жалоба гражданина – в размере одного минимального размера оплаты труда.

Конституционный Суд Российской Федерации своим решением может освободить гражданина, с учетом его материального положения, от уплаты государственной пошлины либо уменьшить ее размер.

Запросы судов, запросы о толковании Конституции Российской Федерации, ходатайства Президента Российской Федерации по спорам о компетенции, когда он в этих спорах не является стороной, запросы о даче заключения о соблюдении установленного порядка выдвижения обвинения Президента Российской Федерации в государственной измене или совершении иного тяжкого преступления государственной пошлиной не оплачиваются.

Государственная пошлина возвращается в случаях, если обращение не было принято к рассмотрению.

В соответствии с главой 25.3 НК РФ «Государственная пошлина»:

По делам, рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) при направлении запроса или ходатайства – 4 500 рублей;
2) при направлении жалобы организацией – 4 500 рублей;
3) при направлении жалобы физическим лицом – 300 рублей.

2. По делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) при обращении организации – 3 000 рублей;
2) при обращении физического лица – 200 рублей.

Также КС РФ дается право уменьшить размер, либо отсрочить(рассрочить) уплату государственной пошлины.

Льготы при обращении в КС РФ:

От уплаты государственной пошлины освобождаются:

1) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи – при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд Российской Федерации;

2) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта Российской Федерации – при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов Российской Федерации;

3) физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, а также участники и инвалиды Великой Отечественной войны.

За совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, уполномоченными в соответствии с законодательными актами Российской Федерации и (или) законодательными актами субъектов Российской Федерации

на совершение нотариальных действий, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) за удостоверение доверенностей на совершение сделок (сделки), требующих (требующей) нотариальной формы в соответствии с законодательством Российской Федерации, – 200 рублей;

2) за удостоверение прочих доверенностей, требующих нотариальной формы в соответствии с законодательством Российской Федерации, – 200 рублей;

3) за удостоверение доверенностей, выдаваемых в порядке передоверия, в случаях, если такое удостоверение обязательно в соответствии с законодательством Российской Федерации, – 200 рублей;

4) за удостоверение договоров об ипотеке, если данное требование установлено законодательством Российской Федерации:

- за удостоверение договоров об ипотеке жилого помещения в обеспечение возврата кредита (займа), предоставленного на приобретение или строительство жилого дома, квартиры, – 200 рублей;

- за удостоверение договоров об ипотеке другого недвижимого имущества, за исключением морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания, – 0,3 процента суммы договора, но не более 3 000 рублей;

- за удостоверение договоров об ипотеке морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания – 0,3 процента суммы договора, но не более 30 000 рублей;

5) за удостоверение прочих договоров, предмет которых подлежит оценке, если такое удостоверение обязательно в соответствии с законодательством Российской Федерации, – 0,5 процента суммы договора, но не менее 300 рублей и не более 20 000 рублей;

6) за удостоверение сделок, предмет которых не подлежит оценке и которые в соответствии с законодательством Российской Федерации должны быть нотариально удостоверены, – 500 рублей;

7) за удостоверение договоров уступки требования по договору об ипотеке жилого помещения, а также по кредитному договору и договору займа, обеспеченному ипотекой жилого помещения, – 300 рублей;

8) за удостоверение учредительных документов (копий учредительных документов) организаций – 500 рублей;

9) за удостоверение соглашения об уплате алиментов – 250 рублей;

10) за удостоверение брачного договора – 500 рублей;

11) за удостоверение договоров поручительства – 0,5 процента суммы, на которую принимается обязательство, но не менее 200 рублей и не более 20 000 рублей;

12) за удостоверение соглашения об изменении или о расторжении нотариально удостоверенного договора – 200 рублей;

13) за удостоверение завещаний, за принятие закрытого завещания – 100 рублей;

14) за вскрытие конверта с закрытым завещанием и оглашение закрытого завещания – 300 рублей;

15) за удостоверение доверенностей на право пользования и (или) распоряжения имуществом, за исключением имущества, предусмотренного подпунктом 16 настоящего пункта:

- детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам – 100 рублей;

- другим физическим лицам – 500 рублей;

16) за удостоверение доверенностей на право пользования и (или) распоряжения автотранспортными средствами:

детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам – 250 рублей;

другим физическим лицам – 400 рублей;

17) за совершение морского протеста – 30 000 рублей;

18) за свидетельствование верности перевода документа с одного языка на другой – 100 рублей за одну страницу перевода документа;

19) за совершение исполнительной надписи – 0,5 процента взыскиваемой суммы, но не более 20 000 рублей;

20) за принятие на депозит денежных сумм или ценных бумаг, если такое принятие на депозит обязательно в соответствии с законодательством Российской Федерации, – 0,5 процента принятой денежной суммы или рыночной стоимости ценных бумаг, но не менее 20 рублей и не более 20 000 рублей;

21) за свидетельствование подлинности подписи, если такое свидетельствование обязательно в соответствии с законодательством Российской Федерации:

- на документах и заявлениях, за исключением банковских карточек и заявлений о регистрации юридических лиц, – 100 рублей;

- на банковских карточках и на заявлениях о регистрации юридических лиц (с каждого лица, на каждом документе) – 200 рублей;

22) за выдачу свидетельства о праве на наследство по закону и по завещанию:

- детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам наследодателя – 0,3 процента стоимости наследуемого имущества, но не более 100 000 рублей;

- другим наследникам – 0,6 процента стоимости наследуемого имущества, но не более 1 000 000 рублей;

23) за принятие мер по охране наследства – 600 рублей;

24) за совершение протеста векселя в неплатеже, неакцепте и недатировании акцепта и за удостоверение неоплаты чека – 1 процент неоплаченной суммы, но не более 20 000 рублей;

25) за выдачу дубликатов документов, хранящихся в делах государственных нотариальных контор, органов исполнительной власти, – 100 рублей;

26) за совершение прочих нотариальных действий, для которых законодательством Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, – 100 рублей.

За совершение нотариальных действий государственная пошлина уплачивается *с учетом следующих особенностей:*

1) за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза;

2) при удостоверении доверенности, выданной в отношении нескольких лиц, государственная пошлина уплачивается однократно;

3) при наличии нескольких наследников (в частности, наследников по закону, по завещанию или наследников, имеющих право на обязательную долю в наследстве) государственная пошлина уплачивается каждым наследником;

4) за выдачу свидетельства о праве на наследство, выдаваемого на основании решений суда о признании ранее выданного свидетельства о праве на наследство недействительным, государственная пошлина уплачивается в соответствии с порядком и в размерах, которые установлены настоящей главой. При этом сумма государственной пошлины, уплаченной за ранее выданное свидетельство, подлежит возврату. По заявлению плательщи-

ка государственная пошлина, уплаченная за ранее выданное свидетельство, подлежит зачету в счет государственной пошлины, подлежащей уплате за выдачу нового свидетельства, в течение одного года со дня вступления в законную силу соответствующего решения суда. В таком же порядке решается вопрос при повторном удостоверении договоров, признанных судом недействительными;

5) при исчислении размера государственной пошлины за удостоверение договоров, подлежащих оценке, принимается сумма договора, указанная сторонами, но не ниже суммы, определенной в соответствии с нижеописанным в п. 7-10 порядком;

6) оценка стоимости наследственного имущества производится исходя из стоимости наследуемого имущества (курса Центрального банка Российской Федерации – в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте) на день открытия наследства;

7) стоимость транспортных средств может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на осуществление оценки транспортных средств, так и судебно-экспертными учреждениями органа юстиции;

8) стоимость недвижимого имущества, за исключением земельных участков, может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на оценку недвижимости, так и организациями (органами) по учету объектов недвижимого имущества по месту его нахождения;

9) стоимость земельных участков может определяться как организациями, получившими в установленном порядке лицензию на оценку земельных участков, так и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области кадастра объектов недвижимости, и его территориальными подразделениями;

10) стоимость имущества, не предусмотренного подпунктами 7-9, определяется специалистами-оценщиками (экспертами), получившими в установленном порядке лицензию на осуществление оценочной деятельности;

11) оценка стоимости патента, переходящего по наследству, производится исходя из всех сумм уплаченной на день смерти наследодателя государственной пошлины за патентование изобретения, промышленного образца или полезной модели. В таком же порядке определяется стоимость переходящих по наследству прав на получение патента;

12) оценка переходящих по наследству имущественных прав производится из стоимости имущества (курса Центрального банка Российской Федерации – в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте), на которое переходят имущественные права, на день открытия наследства;

13) оценка наследственного имущества, находящегося за пределами территории Российской Федерации, или переходящих на него по наследству имущественных прав определяется исходя из суммы, указанной в оценочном документе, составленном за границей должностными лицами компетентных органов и применяемом на территории Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

От уплаты государственной пошлины за совершение нотариальных действий освобождаются:

1) органы государственной власти, органы местного самоуправления, обращающиеся за совершением нотариальных действий в случаях, предусмотренных законом;

2) инвалиды I и II группы – на 50 процентов по всем видам нотариальных действий;

3) физические лица – за удостоверение завещаний имущества в пользу Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и (или) муниципальных образований;

4) общественные организации инвалидов – по всем видам нотариальных действий;

5) физические лица – за выдачу свидетельств о праве на наследство при наследовании:

- жилого дома, а также земельного участка, на котором расположен жилой дом, квартиры, комнаты, если эти лица проживали совместно с наследодателем на день смерти наследодателя и продолжают проживать в этом доме (этой квартире, комнате) после его смерти;

- имущества лиц, погибших в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо с выполнением долга гражданина Российской Федерации по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка, а также имущества лиц, подвергшихся политическим репрессиям. К числу погибших относятся также лица, умершие до истечения одного года вследствие ранения (контузии), заболеваний, полученных в связи с вышеназванными обстоятельствами;

- вкладов в банках, денежных средств на банковских счетах физических лиц, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством Российской Федерации об интеллектуальной собственности, пенсий.

Наследники, не достигшие совершеннолетия ко дню открытия наследства, а также лица, страдающие психическими расстройствами, над которыми в порядке, определенном законодательством, установлена опека, освобождаются от уплаты государственной пошлины при получении свидетельства о праве на наследство во всех случаях независимо от вида наследственного имущества;

6) наследники работников, которые были застрахованы за счет организаций на случай смерти и погибли в результате несчастного случая по месту работы (службы), – за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм;

7) финансовые и налоговые органы – за выдачу им свидетельств о праве на наследство Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальных образований;

8) школы-интернаты – за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких школах;

9) специальные учебно-воспитательные учреждения для детей с девиантным (общественно опасным) поведением федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области образования, – за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях;

10) воинские части, организации Вооруженных Сил Российской Федерации, других войск – за совершение исполнительных надписей о взыскании задолженности в возмещение ущерба;

11) лица, получившие ранения при защите СССР, Российской Федерации и исполнении служебных обязанностей в Вооруженных Силах СССР и Вооруженных Силах Российской Федерации, – за свидетельствование верности копий документов, необходимых для предоставления льгот;

12) физические лица, признанные в установленном порядке нуждающимися в улучшении жилищных условий, – за удостоверение сделок по приобретению жилья полностью или частично за счет средств субсидий на строительство или приобретение жилья;

13) наследники сотрудников органов внутренних дел, военнослужащих внутренних войск федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области внутренних дел, и военнослужащих Вооруженных Сил Российской Федерации, застрахованных в порядке обязательного государственного личного страхования, погибших в связи с осуществлением служебной деятельности либо умерших до истечения одного года со дня увольнения со службы вследствие ранения (контузии), заболевания, полученных в период

прохождения службы, – за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм по обязательному государственному личному страхованию.

14) физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, а также участники и инвалиды Великой Отечественной войны.

За государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) за государственную регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства, – 200 рублей;

2) за государственную регистрацию расторжения брака, включая выдачу свидетельств:

- при взаимном согласии супругов, не имеющих общих несовершеннолетних детей, – 200 рублей с каждого из супругов;
- при расторжении брака в судебном порядке – 200 рублей с каждого из супругов;
- при расторжении брака по заявлению одного из супругов в случае, если другой супруг признан судом безвестно отсутствующим, недееспособным или осужденным за совершение преступления к лишению свободы на срок свыше трех лет, – 100 рублей;

3) за государственную регистрацию установления отцовства, включая выдачу свидетельства об установлении отцовства, – 100 рублей;

4) за государственную регистрацию перемены имени, включая выдачу свидетельства о перемене имени, – 500 рублей;

5) за внесение исправлений и изменений в записи актов гражданского состояния, включая выдачу свидетельств, – 200 рублей;

6) за выдачу повторного свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния – 100 рублей;

7) за выдачу физическим лицам справок из архивов органов записи актов гражданского состояния и иных уполномоченных органов – 50 рублей.

При государственной регистрации актов гражданского состояния или совершении вышеприведенных действий государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей:

1) при внесении исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния на основании заключения органа записи актов гражданского состояния государственная пошлина уплачивается в размере 100 рублей, независимо от количества записей актов гражданского состояния, в которые вносятся исправления и (или) изменения, и количества выданных свидетельств;

2) за выдачу свидетельств о государственной регистрации актов гражданского состояния в связи с переменой имени государственная пошлина уплачивается в размере 100 рублей за каждое свидетельство.

За выдачу свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния государственная пошлина не уплачивается, если соответствующая запись акта гражданского состояния восстановлена на основании решения суда.

От уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния освобождаются:

1) физические лица:

- за выдачу свидетельств при исправлении и (или) изменении записей актов о рождении в связи с усыновлением (удочерением);

- за внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния и выдачу свидетельств в связи с ошибками, допущенными при государственной регистрации актов гражданского состояния по вине работников, производящих государственную регистрацию актов гражданского состояния;

- за выдачу справок о регистрации актов гражданского состояния для представления в уполномоченные органы по вопросам назначения либо перерасчета пенсий и (или) пособий;

- за выдачу свидетельств о смерти при исправлении и изменении записей актов о смерти необоснованно репрессированных и впоследствии реабилитированных лиц на основании закона о реабилитации жертв политических репрессий, а также за выдачу повторных свидетельств о смерти лиц указанной категории;

- за выдачу извещений об отсутствии записей актов гражданского состояния для восстановления утраченных записей актов гражданского состояния в установленном порядке;

2) органы управления образованием, опеки и попечительства и комиссии по делам несовершеннолетних и защите их прав – за выдачу повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, а также повторных свидетельств о смерти их родителей.

3) физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, а также участники и инвалиды Великой Отечественной войны.

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) за выдачу паспорта гражданина Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации и на территории Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательством, – 400 рублей;

2) за выдачу паспорта, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации, гражданину Российской Федерации в возрасте до 14 лет – 200 рублей;

3) за внесение изменений в паспорт, удостоверяющий личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации, – 50 рублей;

4) за выдачу проездного документа беженца или продление срока действия указанного документа – 100 рублей;

5) за выдачу либо продление срока действия иностранному гражданину или лицу без гражданства, постоянно проживающему в Российской Федерации, визы для выезда за пределы Российской Федерации – 300 рублей;

6) за выдачу либо продление срока действия иностранному гражданину или лицу без гражданства, временно пребывающему в Российской Федерации, визы для:

- выезда из Российской Федерации – 300 рублей;

- выезда из Российской Федерации и последующего въезда в Российскую Федерацию – 300 рублей;

- многократного пересечения Государственной границы Российской Федерации – 400 рублей;

7) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранным гражданам или лицам без гражданства – 200 рублей за каждого приглашенного;

8) за внесение изменений в оформленное приглашение на въезд иностранного гражданина или лица без гражданства в Российскую Федерацию – 100 рублей;

9) за внесение изменений в выданный ранее документ для въезда в Российскую Федерацию или выезда из Российской Федерации – 50 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за выдачу соответствующего документа;

10) за выдачу или продление срока действия вида на жительство иностранному гражданину или лицу без гражданства – 1 000 рублей;

11) за выдачу иностранному гражданину или лицу без гражданства разрешения на временное пребывание в Российской Федерации, а также за продление срока действия такого разрешения – 400 рублей;

12) за выдачу разрешений на привлечение и использование иностранных работников – 3 000 рублей за каждого привлекаемого иностранного работника;

13) за выдачу разрешения на работу иностранному гражданину или лицу без гражданства – 1 000 рублей;

14) за рассмотрение заявлений о приеме в гражданство, приобретении гражданства, восстановлении в гражданстве или выходе из гражданства Российской Федерации, заявлений об определении принадлежности к гражданству, включая выдачу соответствующих документов, – 1 000 рублей;

15) за выдачу документов, необходимых для установления и (или) выплаты трудовой пенсии и (или) пенсии по государственному пенсионному обеспечению в соответствии с пенсионным законодательством Российской Федерации, – 10 рублей за каждый документ.

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации, государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей:

1) иностранные граждане уплачивают государственную пошлину за регистрацию паспорта иностранного гражданина либо иного документа, установленного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина, в гостиницах, принимающих их организациях либо в органах внутренних дел;

2) при приеме в гражданство Российской Федерации физических лиц, имевших гражданство СССР, проживавших и проживающих в государствах, входивших в состав СССР, но не получивших гражданства этих государств и остающихся в результате этого лицами без гражданства, государственная пошлина не уплачивается.

Государственная пошлина не уплачивается в следующих случаях:

1) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения в государственном или муниципальном образовательном учреждении;

2) за продление срока действия разрешения на временное пребывание в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства, прибывших в Российскую Федерацию в целях осуществления благотворительной деятельности или доставки гуманитарной помощи либо по обстоятельствам, связанным с необходимостью экстренного лечения, тяжелой болезнью или со смертью близкого родственника;

При обращении в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти за *совершением действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы* государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

1) за рассмотрение заявки на официальную регистрацию программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы (далее – заявка на регистрацию):

- организации – 720 рублей;
- физического лица – 270 рублей;

2) за внесение в Реестр программ для ЭВМ, Реестр баз данных, Реестр топологий интегральных микросхем сведений об официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы:

- по заявке организации – 270 рублей;
- по заявке физического лица – 135 рублей;

3) за выдачу свидетельства об официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы (далее в настоящей статье – свидетельство о регистрации) – 180 рублей;

4) за внесение дополнений, исправлений и уточнений (далее – изменения) по инициативе заявителя в материалы заявки на регистрацию до публикации соответствующих сведений в официальном бюллетене – 180 рублей;

5) за выдачу свидетельства о регистрации, связанную с внесением по инициативе заявителя изменений в материалы заявки:

- организации – 360 рублей;
- физическому лицу – 180 рублей;

6) за регистрацию договора о полной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральной микросхемы – 675 рублей;

7) за регистрацию договора о частичной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральной микросхемы – 450 рублей.

От уплаты государственной пошлины, предусмотренной при обращении в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти за совершением действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы, *освобождаются:*

1) физическое лицо – гражданин Российской Федерации, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является ветераном Великой Отечественной войны, – за совершение действий, предусмотренных вышеприведенными пунктами 4-7;

2) физическое лицо – гражданин Российской Федерации, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является инвалидом, учащимся (воспитанником) образовательных учреждений (независимо от их форм собственности), – за совершение действий, предусмотренных вышеприведенными пунктами 4-7.

До установления Правительством Российской Федерации размеров государственной пошлины за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении *федерального пробирного надзора* применяются предельные размеры государственной пошлины. За совершение действий уполномоченными государ-

ственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора государственная пошлина уплачивается в размерах, установленных Правительством Российской Федерации в следующих пределах (в зависимости от видов осуществляемых действий):

1) за опробование и клеймение ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов:

- по золотым изделиям – до 60 рублей за одну единицу;
- по серебряным изделиям – до 150 рублей за одну единицу;

2) за экспертизу ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов, экспертизу и геммологическую экспертизу драгоценных камней, за исключением случаев, предусмотренных подпунктами 3 и 4, – до 1 700 рублей за одну единицу;

3) за выполняемую уполномоченными государственными учреждениями для музеев Российской Федерации экспертизу драгоценных металлов, драгоценных и поделочных камней, а также вставок из различных материалов в изделиях – до 25 рублей за одну единицу;

4) за осуществление действий, указанных в подпунктах 2 и 3 настоящего пункта, проводимых по запросу правоохранительных органов, – до 120 рублей за одну единицу;

5) за проведение анализа материалов, содержащих драгоценные металлы, – до 700 рублей за определение одного элемента;

6) за проведение разных работ – до 300 рублей.

Разными работами признаются:

1) регистрация именников изготовителей ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов;

2) изготовление именников-электродов для изготовителей ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов;

3) постановка на ювелирные и другие бытовые изделия оттисков именников электроискровым методом для изготовителей ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов;

4) уничтожение на ювелирных и других бытовых изделиях оттисков фальшивых пробирных клейм, именников;

5) изготовление пробирных реактивов;

6) хранение ценностей сверх установленного срока.

Государственная пошлина за совершение вышеопределенных действий уплачивается:

1) до проведения клеймения – при предъявлении ювелирных, других бытовых изделий на опробование и клеймение;

2) до выдачи результатов экспертизы – при предъявлении различных предметов и материалов на экспертизу.

При проведении экспертизы на территориях музеев и экспертизы драгоценных камней по запросу правоохранительных органов государственная пошлина уплачивается после проведения экспертизы и оформления соответствующих документов, но до выдачи результатов экспертизы.

За проведение опробования, клеймения или экспертизы, выполнение анализов по желанию организации или физического лица, для которых совершаются эти действия, в более короткие сроки, чем это предусмотрено распорядительными документами Российской государственной пробирной палаты, государственная пошлина взимается в размерах, увеличенных:

1) при выдаче заклейменных изделий в течение одних суток с момента принятия изделий – на 200 процентов;

2) при выдаче заклейменных изделий в течение двух суток с момента принятия изделий – на 100 процентов;

3) при выдаче результатов экспертизы или результатов анализов в течение одних суток с момента принятия изделий – на 200 процентов.

В зависимости от особенностей предъявляемых изделий размер государственной пошлины увеличивается по сравнению с размерами государственной пошлины, установленными для стандартных изделий:

1) при предъявлении изделий с закрепленными камнями (вставками), за исключением изделий, предъявляемых после ремонта, – на 100 процентов;

2) при предъявлении изделий, составные части (детали) которых изготовлены из различных сплавов драгоценных металлов, – на 100 процентов. При этом размер государственной пошлины устанавливается по драгоценному металлу основной части изделия, на которую налагается основное государственное пробирное клеймо;

3) при предъявлении изделий, предъявляемых в индивидуальной упаковке или с прикрепленными ярлыками (бирками, пломбами и тому подобное), работа с которыми связана с дополнительными затратами времени, – на 50 процентов.

При клеймении изделий совмещенным инструментом (именник и государственное пробирное клеймо) размер государственной пошлины увеличивается на 50 процентов.

При недоступности вставки для определения наименования материала с использованием приборов объективной диагностики размер государственной пошлины увеличивается на 100 процентов.

При проведении экспертизы нетранспортабельных (ветхих и крупногабаритных) изделий, а также при проведении экспертизы иных изделий в помещении музея по заявке заказчика размер государственной пошлины увеличивается на 25 процентов.

Государственная пошлина за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий уплачивается в следующих размерах:

1) за государственную регистрацию юридического лица, за исключением государственной регистрации ликвидации юридических лиц и (или) государственной регистрации политических партий и региональных отделений политических партий, – 2 000 рублей;

2) за государственную регистрацию политической партии, а также каждого регионального отделения политической партии – 1 000 рублей;

3) за государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, а также за государственную регистрацию ликвидации юридического лица, за исключением случаев, когда ликвидация юридического лица производится в порядке применения процедуры банкротства, – 20 процентов размера государственной пошлины, установленного подпунктом 1;

4) за аккредитацию филиалов иностранных организаций, создаваемых на территории Российской Федерации, – 60 000 рублей за каждый филиал;

5) за государственную регистрацию договоров коммерческой концессии (субконцессии) – 1 000 рублей за каждый договор;

6) за государственную регистрацию изменений договоров коммерческой концессии (субконцессии) – 20 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за регистрацию соответствующих договоров;

7) за открытие филиала банка – 20 000 рублей;

8) за государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя – 400 рублей;

9) за выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя или свидетельства о государственной регистрации юридического лица – 20 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию;

10) за государственную регистрацию средств массовой информации, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на всей территории Российской Федерации, за ее пределами, на территориях нескольких субъектов Российской Федерации:

- периодического печатного издания – 2 000 рублей;
- информационного агентства – 2 400 рублей;
- радио-, теле-, видеопрограммы, кинохроникальной программы, иного средства массовой информации – 3 000 рублей;

11) за государственную регистрацию средств массовой информации, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на территории субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, района в городе, микрорайона:

- периодического печатного издания – 1 000 рублей;
- информационного агентства – 1 200 рублей;
- радио-, теле-, видеопрограммы, кинохроникальной программы, иных средств массовой информации – 1 500 рублей;

12) за выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации средства массовой информации – 20 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за его регистрацию;

13) за внесение изменений в свидетельство о государственной регистрации средства массовой информации – 20 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за его регистрацию;

Государственная пошлина за государственную регистрацию средств массовой информации уплачивается с учетом следующих особенностей:

- при регистрации средств массовой информации рекламного характера размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации увеличивается в пять раз;
- при регистрации средств массовой информации эротического характера размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации увеличивается в 10 раз;
- при регистрации средств массовой информации, специализирующихся на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также средств массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения размер государственной пошлины для соответствующего средства массовой информации уменьшается в пять раз.

Отнесение средств массовой информации к средствам массовой информации рекламного, эротического характера, к средствам массовой информации, специализирующимся на выпуске продукции для детей, подростков и инвалидов, а также к средствам массовой информации образовательного и культурно-просветительского назначения осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации).

14) за государственную регистрацию лекарственных средств – 2 000 рублей;

15) за регистрацию иностранного гражданина и лица без гражданства, проживающего на территории Российской Федерации, по видам на жительство – 100 рублей;

16) за выдачу и обмен паспорта гражданина Российской Федерации – 100 рублей;

17) за повторную выдачу паспорта гражданина Российской Федерации – 150 рублей;

18) за государственную регистрацию договора о залоге транспортных средств – 0,1 процента суммы договора, но не более 1 000 рублей;

19) за государственную регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс, договора об отчуждении предприятия как имущественного комплекса, а также ограничений (обременений) прав на предприятие как имущественный комплекс – 0,1 процента стоимости имущества, имущественных и иных прав, входящих в состав предприятия как имущественного комплекса, но не более 30 000 рублей;

20) за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, договоров об отчуждении недвижимого имущества, за исключением юридически значимых действий, предусмотренных подпунктами 19, 22 – 24:

- физическим лицам – 500 рублей;
- организациям – 7 500 рублей;

21) за внесение изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, за исключением юридически значимых действий, предусмотренных подпунктом 25 настоящего пункта:

- физическим лицам – 100 рублей;
- организациям – 300 рублей;

22) за государственную регистрацию:

- договора об ипотеке, включая внесение в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи об ипотеке как обременении прав на недвижимое имущество:
- физическим лицам – 500 рублей;
- организациям – 2 000 рублей;
- соглашения об изменении или о расторжении договора об ипотеке, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним:
- физическим лицам – 100 рублей;
- организациям – 300 рублей.

В случае если договор об ипотеке или договор, включающий соглашение об ипотеке, обеспечивающее исполнение обязательства, за исключением договора, влекущего возникновение ипотеки на основании закона, заключен между физическим лицом и юридическим лицом, государственная пошлина за юридически значимые действия, предусмотренные настоящим подпунктом, взимается в размере, установленном для физических лиц;

23) за государственную регистрацию:

- смены залогодержателя вследствие уступки прав по основному обязательству, обеспеченному ипотекой, либо по договору об ипотеке, в том числе сделки по уступке прав требования, включая внесение в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи об ипотеке, осуществляемой при смене залогодержателя, – 500 рублей;
- смены владельца закладной, в том числе сделки по уступке прав требования, включая внесение в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним записи об ипотеке, осуществляемой при смене владельца закладной, – 100 рублей;

24) за государственную регистрацию сервитутов:

- в интересах физических лиц – 500 рублей;
- в интересах организаций – 2 000 рублей;

25) за внесение изменений и дополнений в регистрационную запись об ипотеке – 100 рублей;

26) за повторную выдачу правообладателям свидетельства о государственной регистрации права на недвижимое имущество (взамен утерянного, пришедшего в негодность, в связи с внесением в содержащуюся в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним запись о праве изменений, в том числе исправлением в данной записи технической ошибки, за исключением ошибок, допущенных по вине органа, осуществляющего государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним):

- для физических лиц – 100 рублей;
- для организаций – 300 рублей;

27) за право вывоза:

- культурных ценностей, созданных более 50 лет назад, – 10 процентов стоимости вывозимых культурных ценностей;
- культурных ценностей, созданных 50 лет назад и менее, – 5 процентов стоимости вывозимых культурных ценностей;
- предметов коллекционирования по палеонтологии – 10 процентов стоимости вывозимых культурных ценностей;
- предметов коллекционирования по минералогии – 5 процентов стоимости вывозимых культурных ценностей;

Для исчисления государственной пошлины за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей принимается рыночная цена культурных ценностей, указанная в заявлении лица, ходатайствующего об их вывозе. В случае, если орган государственной власти, выдающий свидетельство на право вывоза культурных ценностей, определяет иную стоимостную оценку культурных ценностей, для исчисления государственной пошлины за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей принимается более высокая цена.

28) за право временного вывоза культурных ценностей – 0,01 процента страховой стоимости временно вывозимых культурных ценностей;

Государственная пошлина за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей уплачивается исходя из цены всех одновременно вывозимых одним лицом культурных ценностей.

В случае вывоза (временного вывоза) культурных ценностей лицами, передавшими в дар Российской Федерации культурные ценности, в отношении которых принято решение о внесении их в государственные охранные списки или реестры, в целях определения размера государственной пошлины за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей цена вывозимых культурных ценностей уменьшается на цену культурных ценностей, переданных в дар.

29) за государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий, связанных:

- с выдачей государственных регистрационных знаков на транспортные средства, – 400 рублей;
- с выдачей государственных регистрационных знаков на мототранспортные средства и прицепы, – 200 рублей;
- с выдачей паспорта транспортного средства, – 100 рублей;
- с выдачей свидетельства о регистрации транспортного средства, – 100 рублей;

30) за внесение изменений в выданный ранее паспорт транспортного средства – 20 рублей;

31) за выдачу или продление срока действия акта технического осмотра транспортного средства – 100 рублей;

32) за выдачу государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит»:

- металлических на автотранспортные средства – 400 рублей;
- металлических на мототранспортные средства и прицепы – 200 рублей;
- бумажных – 50 рублей;

33) за выдачу свидетельства на высвободившийся номерной агрегат – 50 рублей;

34) за выдачу отличительного знака участника международного дорожного движения – 30 рублей;

35) за выдачу талона о прохождении государственного технического осмотра транспортного средства – 30 рублей;

36) за выдачу водительского удостоверения, в том числе при замене, взамен утраченного или пришедшего в негодность:

- изготавливаемого из расходных материалов на бумажной основе, – 100 рублей;
- изготавливаемого из расходных материалов на пластиковой основе, – 200 рублей;

37) за выдачу временного разрешения на право управления транспортными средствами, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, – 60 рублей;

38) за выдачу физическому лицу справки, подтверждающей получение водительского удостоверения или временного разрешения на право управления транспортными средствами, – 30 рублей;

39) за рассмотрение заявления и выдачу свидетельства о соответствии конструкции транспортного средства требованиям безопасности дорожного движения – 50 рублей;

40) за прием квалификационных экзаменов на получение права на управление транспортными средствами:

- теоретического – 60 рублей;
- практического – 100 рублей;

41) за проставление апостиля[4] – 300 рублей;

42) за легализацию документов – 100 рублей за каждый документ;

43) за истребование документов – 100 рублей за каждый документ;

44) за совершение уполномоченным органом действий, связанных с государственной регистрацией выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг:

- за рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг – 1 000 рублей;
- за рассмотрение заявления о регистрации отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг – 1 000 рублей;
- за рассмотрение заявления о регистрации проспекта ценных бумаг (в случае, если государственная регистрация выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг не сопровождалась регистрацией их проспекта) – 1 000 рублей;
- за рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и о регистрации отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг в случае, если такая регистрация осуществляется одновременно, – 1 000 рублей;
- за государственную регистрацию выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, размещаемых путем подписки, – 0,2 процента номинальной суммы выпуска (дополнительного выпуска), но не более 100 000 рублей;

[4] От уплаты государственной пошлины, предусмотренной за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и за государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций, освобождаются органы государственной власти, органы местного самоуправления.

- за государственную регистрацию выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, размещаемых иными способами, за исключением подписки, – 10 000 рублей;

- за государственную регистрацию отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, за исключением случая регистрации такого отчета одновременно с государственной регистрацией выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, – 10 000 рублей;

- за регистрацию проспекта ценных бумаг (в случае, если государственная регистрация выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг не сопровождалась регистрацией их проспекта) – 10 000 рублей;

При государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг плательщик обязан в течение трех рабочих дней после дня уплаты государственной пошлины представить в налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика расчет суммы государственной пошлины с указанием общего объема выпуска, вида и способа размещения ценных бумаг.

45) за выдачу копии зарегистрированного решения о выпуске (дополнительном выпуске) эмиссионных ценных бумаг, или копии зарегистрированного проспекта ценных бумаг, или копии зарегистрированного отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг – 2 000 рублей;

46) за совершение действий, связанных с выдачей разрешений:

- за рассмотрение заявления о выдаче разрешения на размещение и (или) обращение эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов за пределами Российской Федерации, в том числе посредством размещения в соответствии с иностранным правом ценных бумаг иностранных эмитентов, удостоверяющих права в отношении эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов, – 1 000 рублей;

- за выдачу разрешения на размещение и (или) обращение эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов за пределами Российской Федерации, в том числе посредством размещения в соответствии с иностранным правом ценных бумаг иностранных эмитентов, удостоверяющих права в отношении эмиссионных ценных бумаг российских эмитентов, – 10 000 рублей;

- за рассмотрение заявления о выдаче разрешения, подтверждающего статус саморегулируемой организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, саморегулируемой организации управляющих компаний акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, – 1 000 рублей;

- за выдачу разрешения, подтверждающего статус саморегулируемой организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, саморегулируемой организации управляющих компаний акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, – 10 000 рублей;

47) за совершение регистрационных действий, связанных с паевыми инвестиционными фондами:

- за рассмотрение заявления о регистрации правил доверительного управления паевым инвестиционным фондом – 1 000 рублей;

- за регистрацию правил доверительного управления паевым инвестиционным фондом – 10 000 рублей;

- за рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила доверительного управления паевым инвестиционным фондом, – 500 рублей;

- за регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила доверительного управления паевым инвестиционным фондом, – 1 000 рублей;

48) за совершение регистрационных действий, связанных с осуществлением деятельности на рынке ценных бумаг:

- за рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в документы организаторов торговли на рынке ценных бумаг, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в документы фондовых бирж, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила осуществления клиринговой деятельности, – 1 000 рублей;

- за регистрацию изменений и дополнений, вносимых в документы организаторов торговли на рынке ценных бумаг, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в документы фондовых бирж, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила осуществления клиринговой деятельности, – 10 000 рублей;

- за рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в регламент специализированного депозитария акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила ведения реестра владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, – 500 рублей;

- за регистрацию изменений и дополнений, вносимых в регламент специализированного депозитария акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила ведения реестра владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, – 1 000 рублей;

49) за предоставление лицензий на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг:

- за предоставление лицензии на осуществление деятельности по организации торговли в качестве фондовой биржи, лицензии на осуществление клиринговой деятельности, лицензии фондовой биржи – 100 000 рублей за каждую лицензию;

- за предоставление лицензии на осуществление деятельности по ведению реестра владельцев ценных бумаг, лицензии на осуществление деятельности по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами, лицензии на осуществление деятельности специализированного депозитария инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов – 10 000 рублей за каждую лицензию;

50) за государственную регистрацию в Государственном судовом реестре, судовой книге или бербоут-чартерном реестре:

- морских судов – 3 000 рублей;
- судов внутреннего плавания – 1 000 рублей;
- судов смешанного (река – море) плавания – 1 500 рублей;

51) за государственную регистрацию изменений, вносимых в Государственный судовой реестр, судовую книгу или бербоут-чартерный реестр:

- морских судов, – 600 рублей;
- судов внутреннего плавания, – 200 рублей;
- судов смешанного (река – море) плавания, – 300 рублей;

52) за выдачу свидетельства о праве собственности на:

- морское судно – 3 000 рублей;
- судно внутреннего плавания – 1 000 рублей;
- судно смешанного (река – море) плавания – 1 500 рублей;

53) за выдачу свидетельства о праве плавания под Государственным флагом Российской Федерации:

- морских судов – 3 000 рублей;
- судов внутреннего плавания – 1 000 рублей;
- судов смешанного (река – море) плавания – 1 500 рублей;

54) за выдачу судового билета – 200 рублей;

55) за предоставление лицензии судовой радиостанции – 1 000 рублей;

56) за выдачу судового санитарного свидетельства о праве плавания – 400 рублей;

57) за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц – 10 000 рублей;

Государственная пошлина за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц уплачивается при государственной регистрации юридического лица при его создании либо при регистрации соответствующих изменений учредительных документов юридического лица.

58) за следующие действия, совершаемые уполномоченными органами при проведении аттестации в случаях, если такая аттестация предусмотрена законодательством Российской Федерации:

- выдачу аттестата, свидетельства либо иного документа, подтверждающего уровень квалификации, – 400 рублей;
- внесение изменений в аттестат, свидетельство либо иной документ, подтверждающий уровень квалификации, в связи с переменой фамилии, имени, отчества – 100 рублей;
- выдачу дубликата аттестата, свидетельства либо иного документа, подтверждающего уровень квалификации, в связи с его утерей – 400 рублей;
- продление (возобновление) действия аттестата, свидетельства либо иного документа, подтверждающего уровень квалификации, в случаях, предусмотренных законодательством, – 200 рублей;

59) за выдачу разрешения на трансграничное перемещение опасных отходов – 10 процентов суммы договора на трансграничное перемещение опасных отходов, но не менее 100 000 рублей;

60) за выдачу разрешений на вывоз с территории Российской Федерации, а также на ввоз на территорию Российской Федерации видов животных и растений, их частей или дериватов, подпадающих под действие Конвенции о международной торговле видами дикой фауны и флоры, находящимися под угрозой исчезновения, – 1 000 рублей;

61) за государственную регистрацию воздушных судов в Государственном реестре гражданских воздушных судов Российской Федерации:

- воздушных судов I класса – 2 000 рублей;
- воздушных судов II и III класса – 1 500 рублей;
- воздушных судов IV класса – 1 000 рублей;

62) за государственную регистрацию в соответствующих государственных реестрах:

- гражданского аэродрома класса А, Б, В – 40 000 рублей;
- гражданского аэродрома класса Г, Д, Е – 20 000 рублей;
- аэропорта – 5 000 рублей;

63) за продление сроков действия свидетельства о государственной регистрации и годности аэропортов и гражданских аэродромов к эксплуатации – 50 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию;

64) за регистрацию систем светосигнального оборудования с огнями высокой или малой интенсивности, а также за продление сроков действия удостоверения годности к эксплуатации указанного светосигнального оборудования:

- с огнями высокой интенсивности – 5 000 рублей;
- с огнями малой интенсивности – 700 рублей;

65) за внесение изменений в государственные реестры, указанные в подпунктах 61 и 62 настоящего пункта, а также в удостоверение годности к эксплуатации оборудования, указанного в подпункте 64 настоящего пункта, – 20 процентов размера государственной пошлины, уплаченной за государственную регистрацию;

66) за государственную регистрацию основного технологического оборудования для производства этилового спирта и (или) алкогольной продукции – 40 000 рублей;

67) за государственную регистрацию новых пищевых продуктов, материалов и изделий – 1 500 рублей;

68) за государственную регистрацию отдельных видов продукции, представляющих потенциальную опасность для человека, а также видов продукции, впервые ввозимых на территорию Российской Федерации, – 1 500 рублей;

69) за рассмотрение ходатайств, предусмотренных антимонопольным законодательством, – 10 000 рублей;

70) за выдачу прокатного удостоверения на кино- и видеофильмы – 1 000 рублей;

71) за следующие действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием, за исключением действий, связанных с лицензированием производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, с лицензированием деятельности в области оказания услуг связи, а также за исключением действий, указанных в подпунктах 49, 55 и 72 – 74:

- рассмотрение заявления о предоставлении лицензии – 300 рублей;
- предоставление лицензии – 1 000 рублей;
- переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, – 100 рублей;

72) за следующие действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием организации и содержания тотализаторов и игорных заведений:

- рассмотрение заявления о предоставлении лицензии – 300 рублей;
- предоставление лицензии – 3 000 рублей;
- переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, – 1 000 рублей;

73) за предоставление лицензии на осуществление банковских операций при создании банка – 0,1 процента заявленного уставного капитала создаваемого банка, но не более 40 000 рублей;

74) за предоставление долгосрочной лицензии на пользование объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты, за предоставление лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов:

- организациям – 200 рублей;
- физическим лицам – 100 рублей;

75) за государственную регистрацию наименований этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья, этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей пищевой продукции и другой спиртосодержащей продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции (средств) – 1 000 рублей;

76) за государственную регистрацию изделий медицинского назначения и медицинской техники, которые произведены в Российской Федерации, – 1 500 рублей;

77) за государственную регистрацию пестицидов и агрохимикатов, потенциально опасных химических и биологических веществ – 1 500 рублей;

78) за выдачу сертификата соответствия – 100 рублей;

79) за выдачу ордера на квартиру – 75 рублей;

80) за выдачу разрешения на распространение наружной рекламы – 1 500 рублей;

81) за получение ресурса нумерации оператором связи:

- за один телефонный номер из плана нумерации седьмой зоны всемирной нумерации для телефонной сети связи общего пользования, за исключением выделения нумерации из кодов доступа к услугам электросвязи, – 10 рублей;

- за один код идентификации сетей подвижной радиотелефонной связи и подвижной радиосвязи из ресурса нумерации кодов идентификации сетей связи, их элементов и оконечного оборудования – 1 000 000 рублей. (Государственная пошлина за получение ресурса нумерации уплачивается с учетом следующих особенностей:

• в случае изменения нумерации государственная пошлина за получение ресурса нумерации не уплачивается. В случае полного или частичного изъятия ресурса нумерации, выделенного оператору связи, уплаченная им государственная пошлина не возвращается;

• при реорганизации организации в форме слияния, присоединения, преобразования и переоформлении правоустанавливающих документов на выделенный ей ресурс нумерации государственная пошлина за ранее выделенный ресурс нумерации не уплачивается;

• при реорганизации организации в форме разделения или выделения и переоформлении правоустанавливающих документов на выделенный ресурс нумерации государственная пошлина за ранее выделенный ресурс нумерации не уплачивается.)

- за один номер из кодов доступа к услугам электросвязи из плана нумерации седьмой зоны всемирной нумерации для телефонной сети связи сети связи общего пользования – 10 000 рублей;

- за один номер из плана нумерации выделенной сети единой сети электросвязи Российской Федерации – 10 рублей;

- за один магистральный маршрутный индекс узлов телеграфных сетей – 10 000 рублей;

- за один код идентификации сети передачи данных – 10 000 рублей;

82) за регистрацию декларации о соответствии требованиям средств связи и услуг связи – 1 000 рублей.

Предусмотрены льготы при получении права на использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях, а именно от уплаты государственной пошлины, установленной за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях, освобождаются: федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии.

Также предусмотрены *льготы при государственной регистрации выпусков ценных бумаг*: от уплаты государственной пошлины, установленной для осуществления операций с ценными бумагами, освобождаются:

1) федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

2) Центральный банк Российской Федерации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется им в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством Российской Федерации;

3) организации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае, если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

4) организации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства Российской Федерации;

От уплаты государственной пошлины, установленной *при вывозе культурных ценностей, освобождаются:*

1) государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей – за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении;

2) физические лица – авторы культурных ценностей – за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей;

3) при вывозе культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику.

Льготы *при регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним*, а именно государственная пошлина *не уплачивается* в следующих случаях:

1) за государственную регистрацию прав Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования на государственное, муниципальное недвижимое имущество, не закрепленное за государственными, муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющее соответственно государственную казну Российской Федерации, казну субъекта Российской Федерации, муниципальную казну;

2) за государственную регистрацию арестов недвижимого имущества;

3) за государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона;

4) за государственную регистрацию соглашения об изменении содержания закладной, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

5) за государственную регистрацию возникшего до введения в действие Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» права на объект недвижимого имущества при государственной регистрации перехода данного права или сделки об отчуждении объекта недвижимого имущества. В иных предусмотренных пунктом 2 статьи 6 указанного Федерального закона случаях за государственную регистрацию права на объект недвижимого имущества, возникшего до введения в действие указанного Федерального закона, государственная пошлина взимается в размере, равном половине установленной настоящей главой государственной пошлины за государственную регистрацию права на недвижимое имущество.

Глава 6. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИИ

С 1 января 2004 года вступила в силу глава 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ. Она существенно меняла порядок исчисления и уплаты налога на имущество организациями. Изменения затронули все основные элементы налога. Поскольку налог на имущество организаций относиться к региональным налогам, то он устанавливается не только Налоговым кодексом РФ, но и законами субъектов Российской Федерации. При этом субъект Федерации в принятом законом устанавливает:

- конкретную ставку налога;
- налоговые льготы;
- порядок уплаты налога;
- сроки уплаты налога.

Плательщиков налога можно объединить в три группы:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации;
- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Если по закону Российской Федерации от 13декабря 1991 № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» объектом обложения у российских организаций являлись основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, то с 2004 года в качестве объекта выступают основные средства, учитываемые на балансе в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Таким образом, из объекта обложения выведены нематериальные активы, а также запасы и затраты. Последствие такого сокращения объекта снижение налоговой нагрузки у налогоплательщиков, а поскольку сумма налога относится на затраты, учитываемые при исчислении налога на прибыль в налоговом учете и на финансовые результаты в бухгалтерском, то увеличится прибыль, что при прочих равных условиях должно повысить показатели рентабельности.

Однако степень снижения налоговой нагрузки была не одинакова по отдельным категориям плательщиков. Так, более существенна она была у организаций, занятых производством, торговой деятельностью и меньше, например, у организаций финансового сектора экономики, поскольку у последних отсутствуют или имеют незначительный удельный вес в валюте баланса сырье и материалы, остатки незавершенного производства, готовая продукция, товары и др.

Объектом обложения у иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Если иностранная организация не имеет представительство, то объект обложения – недвижимое имущество, принадлежащее организациям на праве собственности.

Не признаются объектом обложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования;
- имущество, принадлежащие на праве хозяйственного ведения ими отраслевого управления федеральными органами исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечение безопасности и охраны порядка в Российской Федерации.

Величина налоговой базы за налоговый период измеряется показателем среднегодовой стоимости имущества. Сумма авансового платежа по налогу за отчетный период определяется с помощью показателя средней стоимости имущества. Оба показателя рассчитываются по одной формуле:

$$\overline{X} = \frac{X_1 + X_2 + ... + X_{n+1}}{n+1}, \quad (1)$$

где $X_1, \ldots, X_n$ – остаточная стоимость имущества на 1-е число 1, …, n месяца налогового (отчетного) периода;

n – число месяцев в налоговом (отчетном) периоде;

X_{n+1} – остаточная стоимость имущества на 1 число месяца следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца.

Формула (1) является формулой средней арифметической простой, которую обычно представляют в следующем виде:

$$\overline{X} = \frac{\sum_{i=1}^{n} X_i}{n}, \quad (2)$$

где X_i – уровень ряда динамики;

n – число уровней.

Налоговым периодом установлен календарный год, а отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества рассчитывается на основе ряда динамики, уровни которого выражают величину стоимости имущества на определенные моменты (на первое число месяца). Такой динамический ряд носит название моментного. В отличие от интервального ряда динамики (уровни которого определяют величину явления за определенные интервалы времени) *отдельные уровни моментного ряда абсолютных величин содержат элементы повторного счета.*

Поэтому средний уровень моментного ряда динамики исчислять по формуле средней арифметической некорректно. Статистическая наука и практика определяет средний уровень моментного равностоящего ряда динамики **только по формуле средней хронологической**:

$$\overline{X} = \frac{\frac{X_1 + X_2}{2} + \frac{X_2 + X_3}{2} + \frac{X_3 + X_4}{2} + ... + \frac{X_{n-1} + X_n}{2}}{n-1} =$$

$$= \frac{\frac{X_1}{2} + X_2 + X_3 + X_{n-1} + \frac{X_n}{2}}{n-1} \quad (3)$$

или

$$\overline{X} = \frac{\frac{X_1 + X_n}{2} + \sum_{i=1}^{n-1} X_i}{n-1}$$

Величина средней стоимости имущества, рассчитанная по формулам 4 и 5 дает разные результаты. Проиллюстрируем это на конкретном примере.

В таблице 6.1 представлены данные о стоимости имущества организации.

Таблица 6.1.

Стоимость имущества организации на 1 число месяца календарного года

млн.руб.

Месяц года		Стоимость имущества
2004	январь	200
	февраль	150
	март	140
	апрель	130
	май	120
	июнь	110
	июль	100
	август	90
	сентябрь	80
	октябрь	70
	ноябрь	60
	декабрь	50
2005	январь	40

Результаты расчета средней величины имущества для отчетных периодов и налогового периода (таблица 6.2.) показывают, что величина, полученная по формуле средней арифметической больше, чем по средней хронологической. Применение методики расчета налоговой базы, предусмотренной в главе 30 НК РФ, у большинства плательщиков налога будет ее завышать, что приведет и к увеличению суммы налогового обязательства.

Таблица 6.2.

млн.руб.

Наименование показателя	Отчетный период			Налоговый период
	I квартал	I полугодие	9 месяцев	
средняя хронологическая	151,7	133,3	117,2	101,7
средняя арифметическая	155	135,7	119	103,1

Аналогично рассчитывается налоговая база у иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства.

При определение налоговой базы имущество учитывается по остаточной стоимости, которая определяется по правилам ведения бухгалтерского учета. Если по объекту амортизация не должна начисляться, то их стоимость рассчитывается как разница между первоначальной стоимостью и величиной износа.

Налоговой базой в отношение объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через иностранные представительства выступает инвентарная стоимость, которая определяется по данным органов технической инвентаризации по состоянию на 1 января 2004 года.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества:

- подлежащего налогообложению по месту нахождения организации;
- каждого обособленного подразделения организации;
- облагаемого по разным ставкам.

В отличие от ранее действовавшего закона № 2030-1 в главе 30 НК РФ не предусмотрена возможность зачета в текущем отчетном периоде суммы авансовых платежей, уплаченных в предыдущие периоды. По каждому отчетному периоду сумма авансового платежа, подлежащая уплате в бюджет, определяется самостоятельно по следующей формуле:

$$\overline{A_j} = 1/4 \times \overline{X_j} \times S : 100 \ , \qquad (4)$$

где A_j – авансовый платеж по налогу в j-ом отчетном периоде;

X_j – средняя стоимость имущества, рассчитанная по данным j-го отчетного периода;

S – ставка налога в процентах.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по итогам налогового периода исчисляется с учетом зачета сумм уплаченных авансовых платежей:

$$N^* = N - \sum_{j=1}^{3} A_j \ , \qquad (5)$$

где N^* – сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода;

N – сумма налога за налоговый период;

A_j – сумма авансового платежа за j-й отчетный период.

Сумма налога за налоговый период – это произведение налоговой базы и ставки налога:

$$\overline{N} = \overline{X_н} \times S : 100 \ , \qquad (6)$$

где $X_н$ – налоговая база (среднегодовая стоимость имущества) за налоговый период.

Ставка налога устанавливается законами субъектов Российской федерации и не должна превышать 2,2%

Используя данные таблицы 1, произведем расчет суммы налога, если ставка налога составляет 2,2 % (таблица 6.3.).

Таблица 6.3

Расчет суммы налога на имущество организаций

Наименование показателя	Отчетный период			Налоговый период
	I квартал	I полугодие	9 месяцев года	
Среднегодовая (средняя) стоимость имущест-ва,млн.руб.	155	135,7	119	103,1
Сумма авансового платежа, тыс.руб.	853	746	654	–
Сумма налога, тыс.руб.	–	–	–	2268
Сумма налога, подлежа-щая перечислению в бюджет, тыс. руб.	–	–	–	15

Если в течение года организация не приобретала основные средства, то их остаточная стоимость уменьшается в результате начисления амортизации. Поэтому снижается сумма средней стоимости имущества и суммы авансового платежа. Однако поскольку при расчете средней величины не учитывалось, что уровни ряда динамики стоимости имущества содержат элементы повторного счета (применение формулы средней арифметической), а также игнорирование (не учет) уже уплаченных сумм авансовых платежей с начала календарного года, приводит к тому, что суммы авансовых платежей значительно превосходят сумму налога, подлежащую перечислению в бюджет: в первом отчетном периоде – в 57 раз, во втором – в 50 раз, а в третьем – в 44 раза. Неравномерность процесса внесения суммы авансовых платежей и суммы налога будет характерна для подавляющего числа плательщиков. Это наверное следует учитывать при разработке плановых заданий по мобилизации налоговых платежей в бюджеты, а также при оптимизации налогообложения.

Таблица 6.4.

Стоимость имущества организации на 1 число месяца календарного года

млн.руб.

Месяц года		Стоимость имущества
2004	январь	200
	февраль	150
	март	140
	апрель	130
	май	0
	.	.
	.	.
	.	.
	декабрь	0
2005	январь	0

Одним из методических недостатков гл. 30 НК РФ является неразработанность порядка исчисления налоговой базы для ликвидируемых организаций или для организаций, которые с целью повышения своей конкурентоспособности и улучшения финансовых результатов перейдут от отношений собственности к аренде имущества. Поясним на примере. В таблице 6.4. приведены данные о стоимости имущества организации.

Результаты расчета суммы авансовых платежей и налога приведены в таблице 6.5.

После окончания налогового периода возникает ситуация, когда не налогоплательщик должен перечислить налог в бюджет, а государство вернуть сумму переплаченного налога. При этом сумма авансового платежа за первый отчетный период будет больше суммы налога более, чем в три раза.

Таблица 6.5.

Расчет суммы налога на имущество организаций

Наименование показателя	Отчетный период			Налоговый период
	I квартал	I полугодие	9 месяцев года	
Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, млн.руб.	155	88,6	64,0	49,2
Сумма авансового платежа, тыс.руб.	853	487	352	–
Сумма налога, тыс.руб.	–	–	–	271
Сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, тыс.руб.	–	–	–	-1421

После окончания налогового периода возникает ситуация, когда не налогоплательщик должен перечислить налог в бюджет, а государство вернуть сумму переплаченного налога. При этом сумма авансового платежа за первый отчетный период будет больше суммы налога более, чем в три раза.

В соответствии со ст. 381 НК РФ освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

2) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фон-

де оплаты труда – не менее 25 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

6) организации – в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации и (или) местных бюджетов;

7) организации – в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения;

8) организации – в отношении объектов мобилизационного назначения и мобилизационных мощностей, законсервированных и (или) не используемых в производстве; испытательных полигонов, снаряжательных баз, аэродромов, объектов единой системы организации воздушного движения, отнесенных в соответствии с законодательством Российской Федерации к объектам особого назначения;

9) организации – в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

10) организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

11) организации – в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации;

12) организации – в отношении космических объектов;

13) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

14) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

15) имущество государственных научных центров;

16) научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской акаде-

мии художеств – в отношении имущества, используемого ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности.

Эти льготы действуют на всей территории России. Субъекты Российской Федерации могут устанавливать дополнительные льготы. Так, законом г. Москвы от 5 ноября 2003г. № 64 «О налоге на имущество организации» в состав освобождения включены:

1) бюджетные учреждения, финансируемые из бюджета города Москвы или бюджетов муниципальных образований города Москвы на основе сметы доходов и расходов;

2) органы государственной власти города Москвы и органы местного самоуправления города Москвы;

3) организации, имеющие статус городской специализированной службы по вопросам похоронного дела в соответствии с законом города Москвы от 4 июня 1997 года N 11 «О погребении и похоронном деле в городе Москве»;

4) организации городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного) и метрополитена, получающие ассигнования из бюджета города Москвы;

5) организации – в отношении имущества, являющегося собственностью города Москвы, предназначенного для водоснабжения, водоотведения, теплоснабжения, газоснабжения, освещения городских территорий, переработки мусора;

6) организации – в отношении находящихся в собственности города Москвы автомобильных дорог и дорожно-мостовых сооружений общего пользования, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Москвы;

7) организации, использующие труд инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников за налоговый и (или) отчетный периоды составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров, работ и услуг. Данная льгота не распространяется: на имущество, сдаваемое в аренду организациями, в которых среднесписочная численность инвалидов составляет менее 50 человек; на организации, занимающиеся реализацией брокерских и иных посреднических услуг, производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов. При определении общего числа инвалидов в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

8) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры, включенных в соответствии с законом города Москвы от 14 июля 2000 года N 26 «Об охране и использовании недвижимых памятников истории и культуры» в Городской реестр недвижимых памятников истории и культуры и их территорий и являющихся городской собственностью;

9) организации – в части стоимости находящихся на их балансе многоэтажных гаражей-стоянок;

10) организации – в части стоимости находящихся на их балансе объектов жилищного фонда;

11) объединения собственников жилья, действующие в соответствии с Федеральным законом от 15 июня 1996 года № 72-ФЗ «О товариществах собственников жилья»;

12) организации, получившие Паспорт благотворительной организации в соответствии с законом города Москвы от 5 июля 1995 года № 11-46 «О благотворительной деятельности».

Согласно этому же закону в Москве налог уплачивается не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а авансовые платежи не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Глава 7. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

С 1 января 2003 г. вступила в силу глава 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса Российской Федерации. Эта глава Кодекса была введена Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации». Одновременно с введением транспортного налога на территории РФ были отменены налог на пользователей автомобильных дорог и налог с владельцев транспортных средств.

Транспортный налог относится к региональным налогам. Основные положения по данному налогу установлены главой 28 Налогового кодекса РФ. Решение о том, будет ли введен этот налог на территории конкретного региона Российской Федерации, принимают законодательные (представительные) органы субъекта РФ.

Транспортный налог вводится в регионах на основе соответствующих законов субъектов Российской Федерации. Если законодательные (представительные) органы субъекта РФ приняли такой закон, то транспортный налог обязателен к уплате на территории данного субъекта Российской Федерации.

Вводя налог, региональные власти субъекта Российской Федерации обязаны ориентироваться на федеральное законодательство и действовать только в рамках предоставленных им полномочий. Так, главой 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ определен круг налогоплательщиков, установлены объект налогообложения, налоговая база, налоговый период. Порядок исчисления налога также определен на федеральном уровне.

Согласно ст. 356 Налогового кодекса РФ законодательным (представительным) органам субъекта РФ дано право устанавливать ставку налога в пределах, указанных в Кодексе, порядок и сроки его уплаты, а также форму отчетности по данному налогу. В законах субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы для налогоплательщиков. Обращаем внимание, что приведенный перечень полномочий региональных органов власти при введении в субъекте РФ транспортного налога строго ограничен.

После издания Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ в большинстве субъектов Российской Федерации были разработаны соответствующие региональные законы о введении на их территории с 1 января 2003 г. транспортного налога. В начале 2003 г. Министерством Российской Федерации по налогам и сборам была утверждена форма налоговой декларации по транспортному налогу и инструкция по ее заполнению (приказ МНС России от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125). А в конце 2003 г. главным налоговым ведомством была выпущена новая форма налоговой декларации по транспортному налогу (приказ МНС России от 29 декабря 2003 г. № БГ-3-21/724). Для руководства в работе региональных управлений налоговых органов и местных налоговых инспекций Министерство по налогам и сборам разработало Методические рекомендации по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Они были утверждены Приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177. Транспортный налог не считается сложным или запутанным. Насколько это верно? За первый год применения этого налога у налогоплательщиков возникло множество вопросов. В ответ на них налоговые органы выпускали письма с разъяснениями по наиболее сложным моментам.

Особенно много писем и разъяснений по транспортному налогу появилось из региональных управлений МНС России в конце 2003 – начале 2004 гг. Это свидетельствует о том, что транспортный налог нельзя считать простым налогом, который вообще не вызывает проблем. И не удивительно, что основной поток писем и разъяснений по транспортному налогу идет не из Министерства по налогам и сборам, а от территориальных

налоговых органов. Причина в том, что транспортный налог является региональным и служит одним из основных источников формирования территориальных дорожных фондов (п. 1 ст. 3 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации»). Чем выше будет собираемость транспортного налога на местах, тем больше средств поступит в территориальный дорожный фонд. А от этого напрямую зависит состояние автомобильных дорог в каждом конкретном регионе.

Общее определение налогоплательщиков дано в ст. 19 части первой Налогового кодекса РФ. Согласно этому определению налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Конкретный круг налогоплательщиков того или иного налога устанавливается соответствующей главой Налогового кодекса.

Определение налогоплательщиков транспортного налога приведено в ст. 357 главы 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ. В соответствии с этой статьей налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с российским законодательством зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения. Из этого положения данного Кодекса можно вывести пять условий, при одновременном соблюдении которых лицо становится плательщиком транспортного налога:

1) плательщиками транспортного налога являются как физические лица, так и организации;

2) уплачивать транспортный налог должны как российские, так и иностранные граждане и организации, а также лица без гражданства;

3) плательщиками транспортного налога являются владельцы транспортных средств, на имя которых зарегистрированы эти транспортные средства;

4) транспортные средства должны быть зарегистрированы в соответствии с российским законодательством на территории субъектов Российской Федерации;

5) зарегистрированные транспортные средства должны быть поименованы в перечне объектов налогообложения, приведенном в ст. 358 НК РФ.

Таким образом, все владельцы транспортных средств независимо от их статуса, гражданства, от права собственности на транспортное средство, на имя которых зарегистрированы транспортные средства в государственных регистрирующих органах (в Госавтоинспекции, Гостехнадзоре, морских портах и др.), признаются плательщиками транспортного налога.

Наличие права собственности на транспортные средства вовсе не означает, что их владелец является плательщиком транспортного налога. К примеру, у организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих торговлю автомобилями и другими транспортными средствами, не возникает обязанности по уплате транспортного налога по этим транспортным средствам. Согласно п. 3 Постановления Правительства РФ от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автомототранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации» юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие торговлю транспортными средствами, не регистрируют транспортные средства, предназначенные для продажи. Поскольку транспортные средства, приобретенные для перепродажи, не подлежат госрегистрации, они не подпадают под налогообложение транспортным налогом.

Следовательно, торговая организация, на балансе которой числятся транспортные средства как товары, не является налогоплательщиком транспортного налога по этим транспортным средствам.

7.1. Учет налогоплательщиков

Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах не только по месту нахождения организации и ее обособленных подразделений, но и по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Место нахождения имущества определяется согласно нормам, приведенным в п. 5 ст. 83 НК РФ. Место нахождения морских, речных и воздушных транспортных средств определяется по месту нахождения (жительства) их собственника. Местом нахождения остальных транспортных средств признается место (порт) приписки или место их государственной регистрации, а при отсутствии таковых – место нахождения (жительства) собственника имущества.

Порядок постановки налогоплательщиков на учет определен в п. 5 ст. 83 Налогового кодекса. С 1 января 2004 года эти правила изменились.

В 2003 году действовал такой порядок. Организации, владеющие транспортными средствами, были обязаны встать на учет по месту нахождения транспортных средств, являющихся объектом налогообложения. Для этого в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств надо было подать заявление о постановке на учет. Налогоплательщики должны были сделать это в течение 30 дней с момента государственной регистрации транспортных средств.

Форма заявления о постановке организации на учет в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего ей транспортного средства была утверждена приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. № ГБ-3-12/309.* Вместе с заявлением в налоговый орган следовало представить копии документов, подтверждающих право собственности на транспортное средство, и свидетельство о постановке на налоговый учет по месту нахождения организации.

Налоговые органы, рассмотрев заявление налогоплательщика и приложенные к нему документы, уведомляли организацию о том, что она поставлена на учет по месту нахождения транспортных средств. Формы уведомлений для юридических и физических лиц о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения транспортных средств, применявшиеся в 2003 году, утверждены приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. № ГБ-3-12/309 .

Такую процедуру постановки на учет по месту нахождения транспортных средств налогоплательщики должны были проходить только в том случае, если место нахождения организации и место нахождения принадлежащих ей транспортных средств не совпадали. Если же организация регистрировала транспортные средства по месту своего нахождения, то ей не требовалось подавать дополнительного заявления в налоговую инспекцию, в которой организация уже состояла на налоговом учете с момента ее государственной регистрации.

С 1 января 2004 г. пункт 5 статьи 83 НК РФ действует в новой редакции. Изменения в этот пункт были внесены Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. № 185-ФЗ.

Согласно новым правилам организации не должны подавать в налоговые органы никаких заявлений о постановке на налоговый учет по месту нахождения транспортных средств. Процедура постановки на учет налогоплательщиков будет происходить без их участия. Сведения о том, что на имя организации зарегистрировано транспортное средст-

* Форма этого заявления с 1 января 2004 г. не применяется. Об этом говорится в письме МНС России от 29 декабря 2003 г. № ММ-6-09/1384.

во, и данные об этом объекте будут поступать в налоговые инспекции из уполномоченных органов, занимающихся регистрацией транспортных средств.

Такая процедура постановки на налоговый учет изначально была предусмотрена для налогоплательщиков – физических лиц. А теперь для всех плательщиков транспортного налога независимо от того, юридические это лица или физические, предусмотрены единообразные правила постановки на налоговый учет.

Получив от регистрирующих органов информацию о лице, на имя которого зарегистрировано транспортное средство, налоговые органы ставят владельца транспортного средства (организацию или физическое лицо) на учет как плательщика транспортного налога и уведомляют его об этом. С 2004 года используются новые формы уведомлений о постановке юридических и физических лиц на учет в налоговом органе (в том числе по месту нахождения транспортных средств), которые утверждены приказом МНС России от 3 марта 2004 года № БГ-3-09/178 (Приложение1).

Сведения о зарегистрированных и снятых с регистрации транспортных средствах и лицах, на имя которых зарегистрированы транспортные средства, поступают в территориальные инспекции Министерства по налогам и сборам от уполномоченных органов, ведающих регистрацией транспортных средств.

Пунктом 4 ст. 85 и п. 4 ст. 362 Налогового кодекса РФ на регистрирующие органы возложена обязанность сообщать в налоговые органы обо всех изменениях в течение десяти дней после регистрации или снятия с регистрации транспортных средств. Кроме того, по истечении каждого года из регистрирующих органов в налоговые органы должны поступать сведения обо всех зарегистрированных автомашинах и их владельцах по состоянию на 31 декабря истекшего года, а также об изменениях, происшедших в регистрации транспортных средств за год. Регистрирующие органы обязаны подать такие сведения до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 362 НК РФ).

Регистрирующие органы обязаны представлять в налоговые органы информацию о транспортных средствах и их владельцах по специальной форме. Она называется «Сведения о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы». Эта форма утверждена Приказом МНС России от 10 ноября 2002 г. № БГ-3-04/641 «Об утверждении форм Сведений о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы, представляемых органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств». На каждое транспортное средство представляется отдельный лист, в котором указываются его технические характеристики и регистрационные данные, а также подробная информация о лице, на которое зарегистрировано данное транспортное средство.

На основании данных, поступивших от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, налоговые органы формируют базу налогоплательщиков. На ее основе рассчитывается сумма транспортного налога для физических лиц и проводятся мероприятия по контролю за соблюдением законодательства по транспортному налогу гражданами и организациями – владельцами транспортных средств.

Таким образом, владельцам транспортных средств вряд ли удастся избежать уплаты транспортного налога. Если на имя организации или физического лица зарегистрированы транспортные средства, то информация о них поступит в налоговые органы, которые будут контролировать правильность и своевременность уплаты налога.

На территории нашей страны до 2003 г. была широко распространена практика передачи автотранспортных средств новому владельцу не по договору купли-продажи, а путем составления так называемой «генеральной» доверенности. Это была завуалированная форма продажи автомобилей. Она позволяла участникам сделки купли-продажи избежать либо временно отложить уплату налога на приобретение транспортных средств. По «гене-

ральной» доверенности новому владельцу передавались все права по владению, распоряжению и пользованию автомобилем, вплоть до его продажи. При этом право собственности оставалось у продавца, и автомобиль на имя нового владельца не регистрировался. «Генеральная» доверенность подлежала нотариальному заверению. По истечении определенного времени, указанного в доверенности, новый владелец был обязан зарегистрировать автомобиль на свое имя.

Нередко случалось, что новые владельцы транспортных средств не утруждали себя перерегистрацией автомобиля, полученного в полное распоряжение и пользование, на свое имя. Не дожидаясь окончания срока действия доверенности, они продавали автомобиль другому владельцу – опять же на основании аналогичной «генеральной» доверенности. В органах ГАИ (а позже – ГИБДД) транспортное средство продолжало числиться на имя собственника.

С опубликованием Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ, которым был введен транспортный налог, у многих собственников автотранспортных средств, когда-то передавших (а фактически продавших) автомашину во владение и пользование другому лицу на основании «генеральной» доверенности, возникли проблемы. В отношении таких собственников ст. 357 НК РФ предусмотрена особая норма: по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до 29 июля 2002 г. (то есть до момента официального опубликования Федерального закона № 110-ФЗ), налогоплательщиком признается лицо, указанное в такой доверенности. Иначе говоря, плательщиком транспортного налога по автомобилям, переданным по доверенности до указанной даты, может быть не собственник, а лицо, которое фактически пользуется транспортным средством.

Чтобы воспользоваться данным правом, собственники, на имя которых зарегистрированы такие транспортные средства, должны уведомить налоговый орган по месту своего жительства о том, что они до 29 июля 2002 г. передали указанные транспортные средства другим лицам на основании доверенности. При этом в налоговые органы необходимо представить соответствующие документы: заявление, копии документов на регистрацию автомашины, копию доверенности, сведения о лице, которому было передано транспортное средство.

Налоговые органы, получив от собственника транспортного средства заявление о том, что автомобиль до 29 июля 2002 г. был передан по доверенности другому лицу, проводят соответствующую работу по проверке поступивших сведений. Если информация подтверждается, то налоговые органы принимают решение, что плательщиком транспортного налога является лицо, указанное в доверенности. Извещение о принятом решении направляется как собственнику транспортного средства, так и лицу, которому автомобиль был передан по доверенности.

Форма такого извещения приведена в Методических рекомендациях по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177.

Если номинальный собственник не сможет доказать факт передачи транспортного средства по доверенности, то платить транспортный налог придется ему, а не лицу, у которого фактически находится автомобиль.

Как быть тем владельцам автомобилей, у которых к 2003 г. срок доверенности, по которой когда-то автомобиль был передан другому лицу, уже истек, а реальное местонахождение машины неизвестно? Как правило, те, кто приобретал автомобиль по «генеральной» доверенности, вместе с автомобилем получали право на его продажу иным

лицам в течение определенного срока, указанного в доверенности. Если новый владелец автомашины продавал ее до истечения срока действия «генеральной» доверенности, то собственник зачастую не знал об этом. Таким образом «ниточка», связующая собственника с его собственным авто, терялась. Информации о цепочке следующих владельцев автомобиля у собственника не было.

Следуя строго нормам Налогового кодекса, транспортный налог в такой ситуации должны уплачивать собственники транспортных средств, на имя которых зарегистрированы автомобили, но которые в действительности их давно не имеют. Так, горе-собственникам придется уплачивать налог до тех пор, пока не отыщется лицо, в настоящее время владеющее их автомобилем. Тем, у кого начались подобные проблемы со старыми авто, рекомендуем не ожидать «чуда». Надо самим принимать активные меры по поиску сегодняшнего владельца автомобиля. А может, Вашего автомобиля уже давно нет «в живых»? Если не принимать никаких мер к поиску автомашины и ее владельца, то придется долгие годы платить транспортный налог за «виртуальную» собственность. И даже когда вы найдете старое авто и его сегодняшнего владельца, сумму транспортного налога, уплаченного за время их поиска, вернуть не удастся. Нормы законодательства сейчас сформулированы четко и однозначно: транспортный налог платит тот, на чье имя зарегистрировано транспортное средство.

Выход из сложившейся ситуации подсказали московские налоговики. На пресс-конференции, состоявшейся 26 января 2004 г., начальник Отдела региональных и местных налогов УМНС по г. Москве А.А. Меньков разъяснил, что если срок доверенности истек и машину найти невозможно, то владельцу автомобиля надо обратиться в автоинспекцию с заявлением об утилизации автомобиля. Машина будет снята с учета, и никаких документов от хозяина автомобиля больше не потребуется. По словам А.А. Менькова, таких заявлений в столице получено уже около 28 тысяч.

Обращаю внимание на то, что возможность переложить обязанность по уплате транспортного налога с номинального собственника транспортного средства на реального владельца предусмотрена только для тех лиц, которые передали автомобиль по доверенности до 29 июля 2002 г. Если автомобиль был передан другому лицу по доверенности после этой даты, то перенести обязанности налогоплательщика на фактического владельца нельзя. В этом случае обязанность по уплате транспортного налога несет лицо, на имя которого зарегистрирована машина. Такие владельцы могут потребовать от пользователей автомашины компенсировать сумму транспортного налога или предложить им оформить временную регистрацию автомашины на свое имя. Но эти вопросы не входят в компетенцию налоговых органов, они решаются между владельцем и пользователем автомобиля в рамках гражданского законодательства.

Следует отметить, что и в настоящее время не запрещено передавать право на владение и пользование транспортным средством иному лицу по доверенности. Это допускается по нормам Гражданского кодекса РФ, и продавцы-покупатели транспортных средств могут при желании пользоваться таким способом продажи. Единственное, что следует осознавать при совершении подобных сделок, – уплачивать транспортный налог придется собственнику, то есть бывшему хозяину автомобиля. Именно это и стало причиной того, что после введения транспортного налога количество желающих продать автомашину по «генеральной» доверенности резко уменьшилось.

Согласно п. 1 ст. 38 Налогового кодекса РФ наличие у налогоплательщика объекта налогообложения приводит к возникновению у него обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения могут быть операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, ока-

занных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики.

Объект налогообложения по транспортному налогу определен в ст. 358 НК РФ. Также в данной статье приведен перечень транспортных средств, не являющихся объектами обложения транспортным налогом.

Итак, объектами налогообложения по транспортному налогу признаются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях исчисления транспортного налога объекты налогообложения, поименованные в ст. 358 НК РФ, можно распределить на следующие группы транспортных средств:

1) наземные транспортные средства;
2) водные транспортные средства;
3) воздушные транспортные средства.

Транспортным налогом облагаются только те транспортные средства, которые зарегистрированы в соответствующих государственных органах (Госавтоинспекция, Гостехнадзор, морские порты и др.). Регистрация транспортных средств производится в определенном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Правила государственной регистрации отдельных групп транспортных средств регулируются соответствующими нормативно-правовыми актами (см. приложение 1).

В первый год существования транспортного налога выяснилось, что данный налог не так прост, как кажется на первый взгляд. Причем возникающие проблемы, как правило, связаны не с порядком исчисления налога, а с определением основополагающих моментов – является ли транспортное средство объектом налогообложения и возникает ли у владельца транспортного средства обязанность по уплате транспортного налога.

В связи с этим остановлюсь на некоторых особенностях, связанных с возникновением у владельцев транспортных средств обязанностей налогоплательщика транспортного налога.

Каждый владелец транспортных средств должен хорошо знать основные постулаты налогового законодательства по транспортному налогу. К возникновению обязанностей налогоплательщика ведет совокупность следующих факторов:

- данное лицо владеет транспортным средством;
- данное транспортное средство зарегистрировано на его имя;
- данное транспортное средство является объектом налогообложения транспортным налогом.

Для уплаты транспортного налога не имеет значения, кто фактически владеет и пользуется данным транспортным средством, – уплачивать транспортный налог будет тот, на чье имя оно зарегистрировано. Единственное исключение из этого правила предусмотрено для физических лиц, которые продали свой автомобиль по доверенности до 29 июля 2002 г. – до момента опубликования Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ. Во всех остальных случаях обязанность по уплате налога возлагается на лицо, на имя которого зарегистрировано транспортное средство.

Если транспортное средство согласно нормам законодательства не подлежит государственной регистрации, то его не следует включать в объект налогообложения по транспортному налогу.

Например, автомототранспортные средства, трактора, самоходные дорожно-строительные и иные машины с рабочим объемом двигателя внутреннего сгорания не более 50 куб. см не подлежат государственной регистрации на территории Российской Федерации. Следовательно, названные транспортные средства не относятся к объектам налогообложения по транспортному налогу.

В то же время есть такие транспортные средства, которые подлежат государственной регистрации в органах ГИБДД, но не являются объектами налогообложения по транспортному налогу. К примеру, автомобильные прицепы регистрируются в ГИБДД как отдельные транспортные средства, но в то же время они не облагаются транспортным налогом, поскольку не являются самоходными машинами.

Возникает вопрос: являются ли объектом налогообложения не зарегистрированные по тем или иным причинам транспортные средства, которые подлежат государственной регистрации? Согласно ст. 358 НК РФ объектом налогообложения транспортным налогом признаются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке. Из буквального прочтения этих норм следует, что транспортные средства до момента их государственной регистрации не подлежат обложению транспортным налогом. И это действительно так. Но при этом владельцы незарегистрированных транспортных средств не должны забывать, что такой транспорт не допускается к эксплуатации.

Нередко случается, что владельцы ранее зарегистрированных транспортных средств через какое-то время перестают их эксплуатировать и в связи с этим не проходят государственный техосмотр. В этом случае возникает вопрос: являются ли объектом налогообложения транспортные средства, которые фактически не используются владельцами?

У этого вопроса есть своя предыстория. Согласно прежнему законодательству на юридических и физических лиц, владеющих транспортными средствами, возлагалась обязанность по уплате налога с владельцев транспортных средств (на смену которому с 2003 г. пришел транспортный налог). Налог с владельцев транспортных средств был напрямую связан не только с государственной регистрацией, но и с прохождением технического осмотра транспортного средства. Его следовало уплачивать ежегодно перед регистрацией, перерегистрацией или прохождением обязательного техосмотра транспортных средств. Согласно п. 3 ст. 6 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 было запрещено проводить регистрацию, перерегистрацию или технический осмотр транспортных средств без предъявления квитанции или платежного поручения об уплате налога с владельцев транспортных средств.

Проблема с уплатой налога с владельцев транспортных средств возникла из-за норм федерального законодательства, регулирующего порядок прохождения государственного технического осмотра транспортных средств. Согласно п. 1 ст. 17 Федерального закона от 10 декабря 1995 г. № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» обязательному государственному техническому осмотру подлежат находящиеся в эксплуатации на территории Российской Федерации и зарегистрированные в установленном порядке транспортные средства. Из этой нормы напрямую вытекает, что транспортные средства, которые не эксплуатируются, не надо представлять на техосмотр.

В результате того, что срок уплаты налога с владельцев транспортных средств был вплотную «привязан» к моменту прохождения техосмотра, сложилась следующая ситуация. Если владелец транспортного средства по какой-либо причине не предъявлял его на техосмотр (к примеру, автомобиль фактически не эксплуатировался), то и налог с владельцев транспортных средств за данный период не уплачивался.

С введением транспортного налога ситуация изменилась. При разработке норм по транспортному налогу законодателями был учтен печальный опыт предыдущих лет. С введением главы 30 НК РФ контролирующие функции по взиманию транспортного налога с лиц, владеющих транспортными средствами, были переданы от МВД России налоговым органам. И хотя порядок и конкретные сроки уплаты транспортного налога устанавливаются региональными властями, негативная практика прошлого исключена. Исчисление

транспортного налога производится вне зависимости от факта эксплуатации транспортного средства и прохождения государственного техосмотра.

Отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предоставляются льготы по налогам и сборам. Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ такими льготами признаются предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов. Сюда относится и возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В главе 28 НК РФ предусмотрены два варианта освобождения налогоплательщиков от обязанности по уплате транспортного налога.

Во-первых, в ст. 356 НК РФ предусматривается возможность установления налоговых льгот на региональном уровне в законах субъектов Российской Федерации по транспортному налогу.

Во-вторых, в п. 2 ст. 358 НК РФ приведен перечень транспортных средств, которые не признаются объектами налогообложения по транспортному налогу. Следует отметить, что такое извлечение транспортных средств из объектов налогообложения в главе 28 НК РФ не поименовано как льгота. Но необходимо признать, что подобный способ ограничения налогооблагаемых объектов (так же, как и льгота) в конечном итоге приводит к освобождению определенного круга налогоплательщиков (а именно владельцев транспортных средств, указанных в п. 2 ст. 358 НК РФ) от уплаты транспортного налога.

Пунктом 2 ст. 358 НК РФ установлен перечень транспортных средств, не являющихся объектами налогообложения.

Этот перечень транспортных средств, освобождаемых от налогообложения, является закрытым. Транспортные средства, не подлежащие обложению транспортным налогом, согласно Налоговому кодексу РФ подразделяются на восемь категорий (см. приложение 2).

Согласно ст. 356 НК РФ субъекты Российской Федерации при установлении транспортного налога в регионе могут вводить налоговые льготы – в дополнение к тому освобождению от налога (извлечениям из объекта налогообложения), которое предусмотрено п. 2 ст. 358 НК РФ. При этом в законе субъекта РФ должны быть прописаны основания для использования региональных льгот налогоплательщиками. Указанная норма данной статьи соответствует общим требованиям к установлению региональных налогов, предусмотренным в п. 3 ст. 12 НК РФ.

Формулировка ст. 356 НК РФ о введении законами субъектов РФ дополнительных льгот по транспортному налогу носит разрешительный характер. Следовательно, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ при разработке и принятии региональных законов по транспортному налогу могут как устанавливать налоговые льготы, так и не устанавливать их.

Также следует отметить, что налоговые льготы по транспортному налогу, предусмотренные региональным законодательством, не могут носить индивидуального характера. Иначе говоря, основания, порядок и условия предоставления льгот должны распространяться на определенную категорию налогоплательщиков, а не на конкретное лицо. Это вытекает из требований п. 1 ст. 56 НК РФ.

В письме МНС России от 6 ноября 2002 г. № НА-6-21/1704, которое было выпущено в период принятия законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ региональных законов по транспортному налогу, даются разъяснения по разработке регионального законодательства по транспортному налогу. В частности, в письме подчеркивается, что при установлении налоговых льгот должна быть четко определена та категория налогоплательщиков, которая может ими воспользоваться, основания для их использования, а также возможность контроля целевого использования соответствующей категории транспортных средств.

В форме декларации по транспортному налогу, утвержденной приказом МНС России от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125, предусмотрены отдельные графы для сведений о льготируемых транспортных средствах. Это объясняется тем, что при заполнении Приложений А – В по разным видам транспортных средств налогоплательщики должны указывать сведения не только по облагаемому транспорту. Они обязаны также приводить данные по транспортным средствам, которые не являются объектом налогообложения согласно нормам п. 2 ст. 358 НК РФ или подпадают под льготу, установленную региональным законодательством по транспортному налогу. На первый взгляд, эти сведения кажутся лишними, они не влияют на сумму транспортного налога. Но они нужны налоговикам. На основе этих данных налоговые органы в дальнейшем исчисляют сумму недопоступившего транспортного налога. Для расчета этих сумм в конце листа 2 налоговой декларации предусмотрена специальная таблица.

В форме Налоговой декларации по транспортному налогу, утвержденной приказом МНС России от 29 декабря 2003 г. № БГ-3-21/724, также предусматривается, что налогоплательщики должны указывать сведения как по облагаемым, так и по необлагаемым (льготируемым) транспортным средствам. Кроме того, предусмотрен специальный раздел 3, в котором налогоплательщики будут давать сводную информацию по всем транспортным средствам, исключаемым из объекта налогообложения по п. 2 ст. 358 НК РФ и льготируемым по законам субъектов РФ. Правда, таблицы для расчета сумм недополученного налога в новой форме налоговой декларации нет. Значит, эти суммы «выпавшего» бюджетного дохода налоговики теперь будут просчитывать отдельно, а не в налоговой декларации.

Выше изложенное приводит к следующему выводу. Налогоплательщики, на которых зарегистрированы транспортные средства, обязаны встать на налоговый учет и представлять налоговую декларацию по транспортному налогу вне зависимости от того, включаются ли такие транспортные средства в объект налогообложения по ст. 358 НК РФ и распространяется ли на них льгота по региональному законодательству. В налоговой декларации указываются основания для применения льготы (освобождения от налогообложения). Вместе с декларацией, в которой приводятся сведения о льготируемых транспортных средствах, налогоплательщик должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие его право на использование льготы (освобождение от налогообложения).

Согласно п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Каким образом должен быть оформлен такой отказ, Кодексом не прописано. Как показывает практика, сложившаяся в отношении отказа от использования льгот по другим налогам, налоговые органы требуют от налогоплательщиков письменного уведомления о том, что они отказываются от льготы. Какая практика оформления таких отказов в действительности сложится на местах (в регионах), сказать сложно.

Налогоплательщик имеет право отказаться только от тех льгот по транспортному налогу, которые установлены региональным законодательством. От использования нормы по освобождению от налогообложения тех видов транспортных средств, которые перечислены в п. 2 ст. 358 НК РФ, отказаться нельзя. Этот перечень не трактуется Кодексом как льготируемые объекты. На самом деле это не льгота, а исключение отдельных транспортных средств из объекта налогообложения. Если налогоплательщики начислят транспортный налог по транспортным средствам, освобожденным от налогообложения, они занизят налоговую базу по налогу на прибыль.

Согласно определению, приведенному в ст. 53 Налогового кодекса РФ, налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения нало-

говой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются Налоговым кодексом РФ.

Что касается региональных и местных налогов, то Кодексом устанавливаются налоговая база, порядок ее определения и пределы допустимых налоговых ставок. Конкретный размер налоговых ставок по региональным и местным налогам устанавливается законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

В связи с тем что транспортный налог является региональным, Налоговым кодексом РФ утверждены базовые ставки налога, дифференцированные в зависимости от вида транспортного средства.

Налоговые ставки по транспортному налогу приведены в ст. 361 Налогового кодекса. Они установлены в рублях и применяются в расчете:

- на одну лошадиную силу (в отношении наземных, водных и воздушных транспортных средств, имеющих двигатели);
- на одну регистровую тонну (в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость);
- на единицу транспортного средства (в отношении других водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей).

Конкретные ставки транспортного налога в каждом регионе Российской Федерации устанавливаются законами субъектов РФ. При этом базовые налоговые ставки, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, могут быть как увеличены, так и уменьшены, но не более чем в пять раз (п. 2 ст. 361 НК РФ).

Однако если в законе субъекта Российской Федерации установлены налоговые ставки в размерах свыше или меньше указанных пределов, то применяется налоговая ставка в предельно допустимом размере, предусмотренном Налоговым кодексом РФ. Такое указание содержится в п. 26 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177.

В ст. 361 НК РФ приведена таблица с базовыми ставками по транспортному налогу. Исходя из этих ставок, можно определить минимальный и максимальный размеры налоговых ставок. То есть обозначить тот диапазон, в пределах которого могут быть установлены налоговые ставки законами субъектов Российской Федерации (см. таблицу 7.1.).

Таблица 7.1.

Федеральные ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	**Базовая ставка (руб.)**	**Допустимый диапазон ставок**
1	**2**	**3**
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л. с. (до 73.55 кВт) включительно	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7	1,4-35
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110.33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до	15	3-75

Наименование объекта налогообложения	Базовая ставка (руб.)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3
183,9 кВт) включительно		
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	30	6-150
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	2	0,4-10
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4	0,8 – 20
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10	2-50
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	10	2-50
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20	4-100
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73, 55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8	1,6-40
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 11 0,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13	2,6-65
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	17	3,4-85
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5	1-25
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	5	1-25
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10	2-50
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10	2-50
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20	4-100
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20	4-100
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40	8-200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		

Наименование объекта налогообложения	Базовая ставка (руб.)	Допустимый диапазон ставок
1	**2**	**3**
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25	5-125
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50	10-250
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20	4-100
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25	5-125
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200	40-1000

Если до конца 2004 года Государственной думой будет принят законопроект о внесении изменений в главу 28 НК РФ, то с 2005 года данный перечень налоговых ставок по транспортному налогу пополнится ставками для новых объектов налогообложения – прицепов и полуприцепов к автотранспортным средствам. В соответствии с законопроектом для прицепов и полуприцепов на пневматическом и гусеничном ходу будет установлена базовая ставка транспортного налога в размере 200 руб. с каждой тонны грузоподъемности.

Кроме того, согласно указанному законопроекту будут введены отдельные налоговые ставки для самолетов, имеющих реактивные двигатели. Этот вид воздушных судов относится к объектам налогообложения транспортным налогом, но в действующей редакции главы 28 Налогового кодекса не предусмотрено облагаемой налоговой базы для самолетов такого типа. Имеющуюся единицу налоговой базы – мощность двигателя в лошадиных силах – к реактивным двигателям применить нельзя. По техническим характеристикам для таких самолетов в качестве налоговой базы можно принять только тягу реактивного двигателя в килограммах силы. Но в действующей редакции Кодекса такой налоговой базы и соответствующей ставки налога не предусмотрено. Из-за данного недочета сейчас владельцы самолетов с реактивными двигателями не в состоянии определить сумму транспортного налога по этим воздушным судам. Согласно законопроекту базовая налоговая ставка по самолетам с реактивными двигателями будет равна 20 руб. с каждого килограмма силы тяги реактивного двигателя. При этом по самолетам, имеющим несколько реактивных двигателей, будет определяться суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей.

В соответствии с п. 3 ст. 361 НК РФ субъектам РФ разрешено устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также в зависимости от срока их полезного использования.

Также субъект РФ вправе утверждать дифференцированные налоговые ставки по той или иной категории транспортных средств (к примеру, применить разные налоговые ставки для легковых автомобилей мощностью до 50 лошадиных сил и от 50 до 100 лошадиных сил). Однако эти дифференцированные региональные ставки не должны выходить за пределы допустимого диапазона налоговых ставок, который установлен для данной категории транспортных средств Налоговым кодексом РФ.

Согласно п. 27 Методических рекомендаций по применению главы 29 НК РФ при установлении налоговых ставок, дифференцированных в зависимости от года выпуска транспортных средств (срока полезного использования), количество лет, прошедших с года выпус-

ка транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах начиная с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

Порядок определения налоговой базы установлен ст. 359 НК РФ. Особенности ее формирования зависят от вида транспортного средства.

Налоговая база по транспортным средствам, имеющим двигатели, водным несамоходным (буксируемым) транспортным средствам, для которых определяется валовая вместимость, водным и воздушным транспортным средствам, не имеющим двигателя или в отношении которых не определяется валовая вместимость, исчисляется по-разному (см. таблицу 7.2.).

Таблица 7.2.

Налоговая база по видам транспортных средств

Вид транспортного средства	Налоговая база
Транспортные средства, имеющие двигатели	Мощность двигателя в лошадиных силах
Водные несамоходные (буксируемые) транспортные средства, для которых определяется валовая вместимость	Валовая вместимость в регистровых тоннах
Водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателя или в отношении которых не определяется валовая вместимость	Единица транспортного средства

Как видно из таблицы, по самой распространенной части транспортных средств – тем, которые оснащены двигателями, – налоговая база определяется как мощность в лошадиных силах. Величина мощности указывается в технической документации транспортного средства. В большинстве случаев для получения информации о мощности налогоплательщику достаточно заглянуть в свидетельство о регистрации транспортных средств на территории Российской Федерации. Кроме указанного свидетельства, мощность может подтверждаться и иными документами, в которых содержатся данные о транспортном средстве.

В отличие от действовавшего ранее налога с владельцев транспортных средств, налоговую базу по транспортному налогу нельзя определять исходя из мощности в киловаттах (кВт). Если в технической документации мощность указана в киловаттах, то ее необходимо пересчитать в лошадиные силы. Так как 1 кВт равен 1,35962 л. с., то для перевода в необходимые единицы измерения необходимо воспользоваться переводным коэффициентом, который равен 1,35962.

При пересчете киловатт в лошадиные силы налоговые органы рекомендуют производить округление с точностью до второго знака после запятой (п. 19 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ).

Пример 1

ООО «Альфа» имеет на балансе автомобиль Kia Sorento, мощность которого согласно технической документации равна 103 кВт.

Значит, налоговая база по транспортному налогу по данному автомобилю равна 140,04 л. с. (103 кВт × 1,35962).

По водным транспортным средствам налог исчисляется исходя из мощности зарегистрированных за судном двигателей. Если транспортное средство имеет несколько двигателей, то для исчисления налоговой базы по таким транспортным средствам необходимо суммировать мощность всех двигателей.

Пример 2

ООО «Альтернатива» владеет яхтой, у которой есть два двигателя. Мощность двигателей составляет 80 и 100 л. с. соответственно.

Налоговая база по транспортному налогу равна 180 л. с. (80 л. с. + 100 л. с.).

При расчете налоговой базы по водным несамоходным (буксируемым) транспортным средствам сведения о валовой вместимости в регистровых тоннах берутся из технической документации. Данные о валовой вместимости должны быть указаны и в регистрационных документах. Валовая вместимость определяется в соответствии с правилами обмера судов, содержащимися в Приложении 1 к Международной конвенции по обмеру судов 1969 г. (ст. 10 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации).

Что делать, если данные о мощности (валовой вместимости), приведенные в технической документации и в регистрационных документах, не совпадают? В этом случае при исчислении налоговой базы необходимо руководствоваться технической документацией.

На практике встречаются ситуации, когда в технической документации отсутствуют данные о мощности двигателя. В этом случае налоговые органы, скорее всего, будут руководствоваться данными технических справочников или сведениями, полученными от производителей. При этом налоговые органы не вправе воспользоваться данными, отраженными в налоговой декларации другого налогоплательщика, имеющего точно такой же автомобиль. В такой ситуации налоговики не могут руководствоваться нормами пп. 7 п. 1 ст. 32 НК РФ, в соответствии с которым налоговым органам предоставлено право определять суммы налогов на основе данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Данное право может быть реализовано налоговыми органами только в случаях, указанных в ст. 32 НК РФ:

- отказ налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру помещений и территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;
- непредставление в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов;
- отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшим к невозможности исчислить налоги.

Поэтому если налогоплательщик по требованию налогового органа представил техническую документацию на автомобиль, в которой не указана мощность двигателя, у налогового органа отсутствуют основания для исчисления налога по имеющимся данным об иных аналогичных налогоплательщиках. В данной ситуации налоговым органам придется подтвердить мощность, которая принимается для расчета налоговой базы, на основе других достоверных источников.

После того как налоговые органы все-таки выяснят мощность вашего автомобиля, транспортный налог будет начислен за каждый налоговый период. Если будет выявлена неуплата или неполная уплата налога, то налогоплательщику будут начислены суммы налога к доплате и пени за несвоевременную уплату налога. Кроме того, налогоплательщик (предприятие или физическое лицо) будет привлечен к налоговой ответственности.

В соответствии со ст. 362 НК РФ органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, сообщают в налоговые органы сведения о зарегистрированных транспортных средствах. Причем такая информация предоставляется не только в отношении физических лиц, но и в отношении юридических лиц. Поэтому мы рекомендуем налогоплательщикам не дожидаться, когда налоговыми органами будут выявлены неуплата транспортного налога и непредставление деклараций. Попытайтесь сами определить налоговую базу по транспортному средству, мощность которого не указана в технической документации. Можно получить нужную информацию от заводов-изготовителей или отыскать необходимые сведения в справочниках. На наш взгляд, наиболее оптимальным выходом в такой ситуации является проведение технической экспертизы, в результате которой будет составлен документ, подтверждающий мощность транспортного средства.

Следует отметить, что в целях определения мощности транспортного средства экспертизу могут провести и налоговые органы. Такое право предоставлено им ст. 95 НК РФ. В ней предусмотрено, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, может быть привлечен эксперт. Однако, как показывает практика, налоговые органы пользуются предоставленным им правом крайне редко. Объясняется данный факт достаточно просто: согласно п. 3 ст. 95 НК РФ эксперт привлекается на договорной (то есть платной) основе.

В главе 28 НК РФ выделена категория водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателя или в отношении которых не определяется валовая вместимость. К их числу относятся, например, плавучие сооружения, не имеющие двигателей для самостоятельного передвижения (плавучие краны, плавучая землечерпательная техника, дебаркадеры и т. п.). По таким транспортным средствам налоговая база определяется как единица транспортного средства. Фактически получается, что налоговая база по данной категории транспортных средств равна единице.

В общем, формулировка п. 2 ст. 259 НК РФ не требует исчисления налоговой базы отдельно по каждому транспортному средству, не имеющему двигателя или в отношении которых не определяется валовая вместимость. Исходя из этого, можно сказать, что налоговая база равна количеству таких транспортных средств. Но было бы неверно полагать, что по таким транспортным средствам налогоплательщик может просчитать единую налоговую базу. Чтобы исчислить сумму транспортного налога, водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей или по которым не определяется валовая вместимость, придется распределить по видам (категориям).

Данный вывод подтверждается правилами заполнения налоговой декларации. В соответствующих приложениях декларации налогоплательщик отражает транспортные средства по их видам. Следовательно, налоговую базу придется определять не по каждому транспортному средству в отдельности, а по видам (категориям) транспортных средств.

Как видно, процедура определения налоговой базы довольно проста и, как правило, не вызывает у налогоплательщиков затруднений

Порядок исчисления транспортного налога установлен ст. 362 НК РФ. В соответствии с п. 2 этой статьи налогоплательщики – юридические лица рассчитывают сумму налога самостоятельно. А за налогоплательщиков – физических лиц налог исчисляется налоговыми органами.

Сумма транспортного налога, подлежащая уплате, исчисляется за каждый налоговый период. Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год (ст. 360 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 362 НК РФ сумма транспортного налога исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки по данному виду транспортного средства. Расчет годовой суммы транспортного налога можно представить в виде такой формулы где:

ТрН – сумма транспортного налога;

Б – налоговая база по транспортному налогу;

С – ставка транспортного налога.

В случае замены двигателя транспортного средства на двигатель иной мощности налогоплательщик при исчислении суммы налога по таким транспортным средствам должен учесть изменение мощности двигателя начиная с месяца этой замены. Об этом говорится в п. 31 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177. Сведения о замене двигателей на транспортных средствах поступают в налоговые органы от ГИБДД по окончании каждого года.

Как говорилось выше, по транспортным средствам, имеющим двигатели, налоговой базой признается мощность двигателя (пп. 1 п. 1 ст. 359 НК РФ). Значит, изменение мощности двигателя приведет к соответствующему изменению налоговой базы и суммы налога.

$$ТрН = Б \times С,$$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, определяется по всем транспортным средствам, имеющим место нахождения на территории данного субъекта Российской Федерации. Если в собственности налогоплательщика имеется несколько транспортных средств, зарегистрированных в разных регионах Российской Федерации, то транспортный налог следует исчислять не одной суммой, а по каждому региону отдельно.

В соответствии с п. 2 ст. 362 НК РФ сумма налога исчисляется отдельно в отношении каждого транспортного средства. Разумеется, сумма налога не будет искажена, если налогоплательщик распределит транспортные средства по видам и по мощности двигателя. А затем рассчитает налог, умножив мощность транспортного средства в лошадиных силах на действующую в данном регионе ставку налога и на количество транспортных средств, имеющих такую же мощность.

При исчислении суммы транспортного налога учитывается фактическое количество месяцев налогового периода, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на имя налогоплательщика. Посмотрим, как рассчитывается налог, если транспортное средство находилось в собственности налогоплательщика меньше года. Правила исчисления налога за неполный налоговый период установлены п. 3 ст. 362 НК РФ.

Если в течение налогового периода транспортное средство было зарегистрировано на имя налогоплательщика или, наоборот, снято с регистрации в органах ГИБДД, исчисление суммы налога производится с учетом расчетного коэффициента. Он определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Таким образом, если налогоплательщик владел транспортным средством не полный налоговый период, транспортный налог исчисляется по формуле:

$$ТрН = Б \times С \times К,$$

где ТрН – сумма транспортного налога;

Б – налоговая база по транспортному налогу; С – ставка транспортного налога; К – коэффициент.

Коэффициент, применяемый для расчета суммы налога по транспортным средствам, принадлежащим налогоплательщику меньше года, определяется по формуле:

$$K = M : 12,$$

Где М – число месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на имя налогоплательщика; 12 – число календарных месяцев в налоговом периоде.

При этом п. 3 ст. 362 НК РФ предусмотрено, что месяц регистрации транспортного средства, как и месяц снятия транспортного средства с регистрации при расчете коэффициента, принимается за полный месяц.

Пример 3

ООО «ЛАДА» приобрело автомобиль ВАЗ 2108, мощность двигателя которого составляет 64 лошадиных силы. 18 марта 2003 г. машина была зарегистрирована в ГИБДД. 7 сентября 2003 г. машина была снята с учета в связи с продажей.

В регионе, где была зарегистрирована машина, налоговая ставка по автомобилям мощностью до 100 лошадиных сил равна 5 руб. за каждую лошадиную силу.

Исчислим величину коэффициента, применяемого для расчета транспортного налога. Количество месяцев с марта по сентябрь включительно равно семи. Таким образом, коэффициент равен 0,583 (7 мес. : 12 мес.).

Рассчитаем сумму транспортного налога:

5 руб. х 64л. с. х 0,583 = 187 руб.

Если регистрация и снятие с регистрации транспортного средства произошли в течение одного календарного месяца, то указанный месяц принимается как один полный месяц. Другими словами, в такой ситуации транспортный налог фактически платится за один месяц.

Таблица по расчету коэффициента при исчислении суммы налога по транспортным средствам, которые были зарегистрированы за налогоплательщиком неполный налоговый период.

Таблица 7.3.

Коэффициенты по месяцам владения транспортным средством

Число месяцев регистрации ТС за налогоплательщиком	**Значение коэффициента**
1 месяц	0,083
2 месяца	0,167
3 месяца	0,250
4 месяца	0,333
5 месяцев	0,417

6 месяцев	0,500
7 месяцев	0,583
8 месяцев	0,667
9 месяцев	0,750
10 месяцев	0,833
1 месяцев	0,917
12 месяцев	1

Как следует из п.п. 7 п. 2 ст. 358 НК РФ, транспортные средства, находящиеся в розыске, не являются объектом налогообложения транспортным налогом. Но факт их угона (кражи) должен быть подтвержден документом, выданным уполномоченным органом, который осуществляет работу по расследованию и раскрытию преступлений, в том числе угонов (краж) транспортных средств. Согласно Инструкции по розыску автомототранспортных средств, утвержденной приказом МВД России от 17 февраля 1994 г. № 58 «О мерах по усилению борьбы с преступными посягательствами на автомототранспортные средства», розыск автотранспортных средств осуществляют органы внутренних дел Российской Федерации.

В случае угона транспортного средства или его возврата после розыска налогоплательщику придется делать расчет суммы транспортного налога за неполный налоговый период. При исчислении суммы транспортного налога, подлежащего уплате за данный налоговый период, надо учитывать только те месяцы, в течение которых транспортное средство находилось во владении налогоплательщика.

В Налоговом кодексе РФ нет конкретной нормы, устанавливающей момент, с которого прекращается (начинается) исчисление транспортного налога по угнанным (возвращенным из угона) транспортным средствам. Но п. 30 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177, предусмотрено следующее. Исчисление транспортного налога по транспортным средствам, украденным (возвращенным) в течение налогового периода, производится в общеустановленном порядке, то есть с учетом количества месяцев, в течение которых транспортное средство находилось во владении налогоплательщика. Значит, по таким транспортным средствам для исчисления транспортного налога в расчет надо брать период с начала года по месяц угона автотранспортного средства включительно и (или) период с месяца, в котором транспортное средство было возвращено из розыска.

Размер транспортного налога, подлежащего уплате, в отличие от налога с владельцев транспортных средств напрямую зависит от срока нахождения транспортного средства у собственника. Напомним, что в соответствии с п. 3 ст. 6 Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» налог с владельцев транспортных средств уплачивался при регистрации, перерегистрации или техническом осмотре транспортных средств. При этом уплачивалась полная годовая сумма налога, а фактический срок нахождения транспортного средства у собственника не учитывался. Например, факт продажи или угона автомобиля никак не позволял уменьшить сумму уплачиваемого налога.

Единственный случай, когда владелец транспортного средства мог уплатить неполную сумму годового налога, – это приобретение автомобиля во второй половине года. В п. 51 инструкции МНС России от 4 апреля 2000 г. № 59 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды» содержалось такое правило: если транспортные средства приобретены налогоплательщиком во втором полугодии, то налог уплачивался в половинном размере независимо от того, уплатил ли налог за эти транспортные

средства их прежний владелец. В таком случае нередко возникало двойное налогообложение одного транспортного средства.

Введенный 28 главой НК РФ порядок в большей степени соответствует принципу налоговой справедливости. Хотя и здесь наблюдаются признаки двойного налогообложения. Например, это происходит при продаже автомобиля, когда оба владельца (старый и новый) в месяце купли-продажи уплачивают транспортный налог за одно и то же транспортное средство. Прежний владелец платит налог за последний месяц владения автомобилем, а покупатель уплачивает налог за этот же месяц как за первый месяц владения этим же автомобилем. Налицо явное нарушение основополагающих постулатов налогового законодательства. Но оно может быть устранено только в законодательном или судебном порядке.

В соответствии с п. 1 ст. 362 НК РФ организации должны самостоятельно исчислять сумму транспортного налога. При этом они заполняют налоговую декларацию, которую обязаны представить в налоговые органы.

На физических лиц – владельцев транспортных средств налоговым законодательством не возложена обязанность по составлению и представлению в налоговые органы декларации по транспортному налогу. Они уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, поступившего из налоговых органов.

Согласно п. 2 ст. 363 НК РФ налогоплательщики-организации должны представлять налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств, а не по месту регистрации организации. Место нахождения транспортных средств определяется по месту их государственной регистрации.

Как следует из ст. 356 НК РФ, форма отчетности по транспортному налогу определяется законодательными (представительными) органами субъекта РФ. Данное положение соответствует п. 3 ст. 12 НК РФ, в соответствии с которым при установлении регионального налога законодательным (представительным) органам субъектов Российской Федерации дано право определять, в частности, формы отчетности по данному региональному налогу.

Согласно пп. 3 п. 7 ст. 80 НК РФ формы налоговых деклараций и инструкции по их заполнению, если они не утверждены законодательством о налогах и сборах, разрабатываются и утверждаются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Во исполнение данного требования налогового законодательства МНС России приказом от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125 утвердило форму декларации по транспортному налогу. Этим же приказом была утверждена инструкция по заполнению налоговой декларации.

Таким образом, налогоплательщики – юридические лица должны представлять в налоговые органы декларацию по форме, утвержденной МНС России, в случае если законодательным (представительным) органом субъекта Российской Федерации не установлена форма налоговой декларации, но при этом транспортный налог в данном регионе введен.

В конце января 2004 г. Минюстом России была зарегистрирована новая форма налоговой декларации по транспортному налогу, утвержденная приказом МНС России от 29 декабря 2003 г. № БГ-3-21/724. Вопреки логике и привычной практике, эта форма декларации вводится в действие начиная не с отчетности за 2004 г., а раньше. Как следует из приказа МНС России, налогоплательщики должны применять новую форму декларации по транспортному налогу сразу с момента введения в действие приказа № БГ-3-21/724. Но распространяется это требование, естественно, только на те случаи, когда срок представления налоговой отчетности по транспортному налогу за 2003 г., установленный региональным законодательством, еще не истек к моменту введения в действие приказа МНС России от 29 декабря 2003 г. № БГ-3-21/724.Таким образом, отчетность за 2003 г. оказалась «охвачена» одновременно двумя формами налоговых деклараций. К тому же регио-

нальным законом может быть установлена своя особая форма декларации, отличающаяся от министерской.

Срок представления налоговой декларации по транспортному налогу устанавливается законами субъектов Российской Федерации (п. 2 ст. 363 НК РФ). При этом региональные власти вправе предусмотреть необходимость уплаты авансовых платежей по транспортному налогу. В этом случае законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации должны определить отчетные периоды и сроки представления промежуточной отчетности по окончании отчетного периода. Такие указания были даны в письме МНС России от 6 ноября 2002 г. № НА-6-21/1704 «О транспортном налоге».

Необходимость уплаты авансовых платежей по транспортному налогу в течение года (налогового периода) предусматривается в большинстве региональных законов Российской Федерации. Для промежуточной отчетности субъектами РФ были установлены форма расчета по транспортному налогу за отчетный период и сроки его представления. В некоторых регионах (например, в Москве) в 2003 г. отчетные периоды не были установлены. Другими словами, налогоплательщики таких регионов не должны в течение года представлять промежуточную отчетность и уплачивать авансовые платежи по транспортному налогу.

Налогоплательщики должны отчетливо понимать, что ситуация в регионе может измениться: законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ имеют право ввести или отменить промежуточную отчетность и авансовые платежи по транспортному налогу начиная с любого из последующих налоговых периодов. Поэтому рекомендуем налогоплательщикам внимательно следить за изменениями регионального законодательства по транспортному налогу.

В начале 2004 г., в период представления налоговых деклараций по транспортному налогу за 2003 г., в некоторых регионах с неожиданной остротой встал вопрос о необходимости представления «нулевой» отчетности. К примеру, серьезные противоречия по данному вопросу разгорелись между налоговиками и налогоплательщиками Московской области.

Пункт 1 ст. 2 закона Московской области от 16 ноября 2002 г. № 129/2002-ОЗ «О транспортном налоге в Московской области» устанавливает следующее. Налогоплательщики-организации независимо от наличия у них обязанности по уплате транспортного налога должны по истечении каждого отчетного периода представлять в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств расчет авансовых платежей, а по истечении каждого налогового периода – налоговую декларацию. Опираясь на эту норму подмосковного закона, налоговые органы Московской области стали налагать штрафные санкции на те организации, которые не представляли «нулевую» отчетность по транспортному налогу. Причем претензии предъявлялись ко всем организациям, не сдавшим налоговые расчеты и декларацию по транспортному налогу, независимо от того, есть ли у них на балансе транспортные средства. Разгорелись нешуточные споры.

Подобная ситуация может сложиться и в других регионах. Поэтому надо проанализировать эту проблему.

Насколько обоснованы требования подмосковных налоговиков о представлении «нулевых» деклараций всеми организациями? Чтобы ответить на этот вопрос, следует обратится к нормам Налогового кодекса РФ.

Обязанности налогоплательщиков и общие правила представления налоговых деклараций установлены в части первой Налогового кодекса. В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики должны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Согласно п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Теперь обратимся к главе 28 НК РФ, которая регулирует основные положения и нормы по транспортному налогу. Обязанность по представлению налоговых деклараций по транспортному налогу установлена ст. 363 НК РФ. Согласно п. 2 этой статьи налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации. Определение налогоплательщиков транспортного налога дано в ст. 357 НК РФ: «Налогоплательщиками налога... признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей статьей». Исключение, установленное в ст. 357, касается только физических лиц. Следовательно, организации в отношении транспортного налога должны руководствоваться вышеизложенным определением.

Как видно, Налоговый кодекс РФ возлагает обязанность по представлению налоговой декларации по транспортному налогу только на те организации, которые являются налогоплательщиками данного налога. А к таковым относятся только организации, на имя которых зарегистрированы транспортные средства, признанные объектами налогообложения по транспортному налогу.

Исходя из вышесказанного, можно сделать следующие выводы. Во-первых, налоговые органы в регионах вправе предъявлять требования по представлению налоговых деклараций по транспортному налогу только к тем организациям, которые являются налогоплательщиками, то есть владельцами транспортных средств. Организации, на имя которых не зарегистрированы транспортные средства, не признаются налогоплательщиками транспортного налога и поэтому не должны представлять в налоговые органы «нулевую» налоговую декларацию.

Во-вторых, обязанность по представлению налоговых деклараций по транспортному налогу возлагается не на любые организации, владеющие транспортными средствами, а только на те, чьи транспортные средства являются объектами налогообложения согласно ст. 358 НК РФ. Объекты налогообложения по транспортному налогу перечислены в п. 1 этой статьи, а в п. 2 поименованы те транспортные средства, которые не являются объектами налогообложения. Из буквального смысла этой нормы вытекает, что организации, на имя которых зарегистрированы транспортные средства, перечисленные в п. 2 ст. 358 НК РФ, не должны представлять в налоговые органы налоговую декларацию по транспортному налогу. Но на практике данная норма Налогового кодекса РФ не соблюдается. Достаточно вспомнить, что в форме налоговой декларации по транспортному налогу, разработанной МНС России, предусмотрены специальные строки (графы), в которых организации – владельцы транспортных средств должны указывать сведения о транспортных средствах, не признаваемых объектами налогообложения по п. 2 ст. 358 НК РФ.

Обязанность по представлению налоговых деклараций, возложенная Налоговым кодексом РФ на налогоплательщиков, не зависит от того, есть ли у них в данном отчетном (налоговом) периоде налогооблагаемая база и возникает ли у них обязанность по уплате налога в бюджет. Это означает, что организации, которые признаются налогоплательщиками транспортного налога (то есть владеют транспортными средствами, являющимися объектами налогообложения по ст. 358 НК РФ), даже при отсутствии налогооблагаемой базы должны сдавать в налоговые органы «нулевую» налоговую декларацию. К примеру, необходимость представления «нулевой» декларации по транспортному налогу может

возникнуть у организаций, которые пользуются льготами по данному налогу согласно нормам регионального законодательства. Тот факт, что им предоставлена льгота по транспортному налогу, не освобождает их от выполнения обязанностей налогоплательщиков, в том числе от обязанности представлять налоговые декларации.

Таким образом, налоговые органы в регионах имеют право требовать от организаций – налогоплательщиков транспортного налога, чтобы они представляли налоговые декларации независимо от того, возникла у них или нет в данном отчетном (налоговом) периоде обязанность по уплате транспортного налога. Но такие требования нельзя предъявить организациям, на имя которых вообще не зарегистрировано транспортных средств и которые в принципе не являются налогоплательщиками транспортного налога.

Согласно п. 1 ст. 363 НК РФ исчисленная сумма транспортного налога уплачивается в бюджет соответствующего субъекта РФ по месту нахождения транспортных средств. Порядок и конкретные сроки уплаты налога устанавливаются законом субъекта РФ.

Транспортный налог подлежит уплате по истечении налогового периода. Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год (ст. 360 НК РФ).

Налог может уплачиваться единовременно по итогам налогового периода либо путем уплаты авансовых платежей в течение года с последующим перерасчетом по итогам года. Это определяется законами субъектов РФ. В случае введения авансовых платежей по транспортному налогу законом субъекта РФ должны быть установлены отчетные периоды. Также в региональных законах должны быть определены сроки уплаты авансовых платежей и порядок их исчисления.

Окончательная сумма налога рассчитывается только по окончании налогового периода. В середине года нельзя точно определить количество полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика. Поэтому законами субъектов Российской Федерации должны быть установлены не только сроки авансовых платежей по транспортному налогу в течение года, но и сроки уплаты оставшейся суммы транспортного налога (с учетом уже уплаченных авансовых платежей). Срок окончательной уплаты транспортного налога не может быть установлен в середине текущего налогового периода. Срок уплаты налога, исчисленного по итогам налогового периода, может быть установлен только в году, следующем за истекшим налоговым периодом.

В конце 2002 г., во время подготовки субъектами РФ законов по транспортному налогу, Министерство по налогам и сборам Российской Федерации выпустило письмо от 6 ноября 2002 г. № НА-6-21/1704 «О транспортном налоге» с конкретными рекомендациями по разработке норм регионального законодательства. В частности, в этом письме указывалось, что недопустимо определять сроки уплаты налога или авансовых платежей с указанием на совершение действий (событий), которые могут не производиться в текущем календарном году или полностью зависеть от волеизъявления налогоплательщика. К примеру, нельзя устанавливать сроки уплаты налога в зависимости от даты прохождения государственного технического осмотра. Это приведет к уплате транспортного налога один раз в два года по новым автотранспортным средствам либо к неуплате налога в случае уклонения от прохождения государственного технического осмотра.

В соответствии со ст. 362 НК РФ органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, сообщают в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах и лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Поэтому субъектам РФ было рекомендовано устанавливать окончательный срок уплаты транспортного налога не ранее этой даты.

7.2. Переплата налога

Несмотря на рекомендации МНС России, выпущенные в период подготовки региональных законов по транспортному налогу и доведенные письмом от 6 ноября 2002 г. № НА-6-21/1704, во многих законах по транспортному налогу, принятых субъектами РФ, предусмотрена уплата авансовых платежей по налогу в течение налогового периода, то есть еще до окончания года. И поэтому вполне вероятно возникновение ситуации, когда прежний собственник до момента продажи транспортного средства уже уплатил полную сумму налога за текущий год.

Следует отметить, что уплата налога за текущий год по данному транспортному средству бывшим его владельцем (продавцом) не освобождает нового владельца (покупателя) от обязанности по уплате налога по приобретенному транспортному средству. Покупатель уплатит транспортный налог начиная с месяца регистрации транспортного средства на его имя. А у прежнего владельца, уплатившего транспортный налог за полный год, возникает переплата по налогу.

В этом случае продавец транспортного средства может воспользоваться правом на возврат излишне уплаченной суммы налога, которое предоставлено налогоплательщикам ст. 78 НК РФ. Чтобы получить право на возврат переплаты по налогу, организация должна представить в налоговые органы декларацию с расчетом суммы транспортного налога за период фактического владения и пользования транспортным средством и заявление на возврат излишне уплаченного налога.

Физические лица в случае переплаты транспортного налога должны подать только заявление на возврат переплаты. Возврату подлежат суммы налога, уплаченные по транспортному средству за период начиная с месяца, следующего за месяцем его продажи.

Вместо заявления на возврат переплаты по налогу продавец транспортного средства может подать заявление о зачете излишне уплаченной суммы в счет будущих платежей по налогу. Это целесообразно в том случае, если у продавца имеются другие транспортные средства, подпадающие под налогообложение транспортным налогом, либо если он собирается приобрести другой автомобиль взамен проданного.

В отличие от организаций налогоплательщики – физические лица не исчисляют транспортный налог самостоятельно. За них это делают налоговые органы. При исчислении суммы транспортного налога они пользуются сведениями, которые поступают от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 362 НК РФ).

В п. 4 и 5 ст. 362 НК РФ установлено, что регистрирующие органы должны представлять в налоговые органы сведения о транспортных средствах, зарегистрированных и снятых с регистрации, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства.

В 2003 г. возникли трудности, связанные с получением необходимой информации из Государственной инспекции по безопасности дорожного движения (ГИБДД). Прежде всего, они были связаны с трудностями информационно-технического характера. Как выяснилось, в органах ГИБДД не было сформировано хорошей базы данных о владельцах транспортных средств. Многие сведения, имеющиеся в регистрирующих органах, устарели, что произошло из-за недостаточной обеспеченности средствами автоматизации. Тем более что раньше перед органами ГИБДД не стояло задачи по созданию единой информационной базы о транспортных средствах и их владельцах. Кроме того, выявилась несовместимость программного обеспечения налоговых органов и ГИБДД, а в некоторых регистрирующих органах вообще не было необходимого программного обеспечения.

Проблема усугубляется тем, что во всех регионах число налогоплательщиков – физических лиц многократно превышает количество налогоплательщиков – юридических лиц. Например, в Архангельской области на учете состоит свыше 325 тыс. единиц автотранспортных средств, из них 270 тыс. находятся в личном пользовании физических лиц. Аналогичное превышение количества налогоплательщиков – физических лиц над числом налогоплательщиков-организаций наблюдается и в других регионах Российской Федерации.

Согласно п. 5 ст. 362 НК РФ органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны представлять в налоговые органы сведения о зарегистрированных за год транспортных средствах и их владельцах до 1 февраля следующего года. Иначе говоря, к 1 февраля 2003 г. регистрирующие органы должны были представить сведения по состоянию на 31 декабря 2002 г. Но этого не произошло. Реально сведения в налоговые органы начали поступать только осенью 2003 г. Причем не всегда они были полные: где-то не была указана мощность транспортного средства, где-то приводились несоответствующие технические данные и т. п. Такие сведения не могли быть приняты налоговиками, и поэтому данные были отправлены для уточнения информации в регистрирующие органы. В результате в налоговых органах к концу 2003 г. не была сформирована полная и достоверная база данных о налогоплательщиках транспортного налога.

В соответствии с п. 3 ст. 363 НК РФ налоговые органы должны вручить физическому лицу уведомление в срок не позднее 1 июня года налогового периода. В результате возникших трудностей многие налогоплательщики – физические лица не получили своевременно уведомления на уплату транспортного налога за 2003 г. У тех, кто не получил уведомления, не возникает обязанности по уплате налога в бюджет. Эти физические лица уплатят налог позже, после того как получат соответствующие уведомления от налоговых органов. Причем штрафы и пени за несвоевременную уплату им платить не придется, поскольку в случае, когда налоговая база исчисляется налоговым органом, обязанность по уплате налога у налогоплательщиков возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ).

Очевидно, что потери бюджета из-за несвоевременной уплаты транспортного налога физическими лицами (а это наибольшая часть налогоплательщиков) за 2003 г. неизбежны. Но это трудности первых лет существования транспортного налога. Со временем в налоговых органах все же будет сформирована необходимая база данных по автотранспортным средствам и их владельцам, и учет плательщиков транспортного налога удастся наладить. Налогоплательщики – физические лица будут своевременно получать от налоговых органов уведомления.

Согласно п. 3 ст. 363 НК РФ налоговое уведомление о сумме транспортного налога, подлежащей уплате физическим лицом – владельцем транспортных средств, вручается налогоплательщику в срок не позднее 1 июля текущего налогового периода. Обязанность физического лица по уплате налога возникает не ранее даты вручения ему налогового уведомления, выписанного налоговым органом по месту жительства физического лица.

Форма налогового уведомления по транспортному налогу, которая применялась в 2003 году, утверждена приказом МНС России от 14 октября 2002 г. № БГ-3-04/566 «Об утверждении формы Налогового уведомления на уплату транспортного налога физическими лицами и о внесении изменений и дополнений в Приказ МНС России от 14 октября 1999 г. № АП-3-08/326». Как показывает практика, налоговые уведомления в разных регионах могут отличаться по форме, но эти различия, как правило, несущественны.

С 2004 года применяется новая форма налогового уведомления на уплату транспортного налога. Она утверждена приказом МНС России от 15 марта 2004 года № БГ-3-

0/198@. Согласно п. 2 этого приказа вместе с налоговым уведомлением налогоплательщикам – физическим лицам будет направляться платежный документ по форме № ПД (налог) на уплату суммы транспортного налога, указанной в налоговом уведомлении.

Сумма транспортного налога рассчитывается по каждому транспортному средству (п. 2 ст. 362 НК РФ). Если налогоплательщик – физическое лицо владеет несколькими транспортными средствами, которые зарегистрированы в разных регионах либо в одном регионе, но на территории разных налоговых органов, то он получит несколько уведомлений от разных налоговых органов. Если за физическим лицом в одном регионе и на территории одного налогового органа зарегистрировано несколько транспортных средств, то такому налогоплательщику выписывается одно налоговое уведомление. В этом уведомлении указываются все транспортные средства, подлежащие налогообложению. Такой порядок предусмотрен п. 32 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 9 апреля 2003 г. №БГ-3-21/177.

Налоговое уведомление на уплату налога передается физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, но чаще направляется по почте заказным письмом. В соответствии со ст. 52 НК РФ в случае почтовой отправки налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты отправки заказного письма.

Необходимо отметить, что рассмотренный выше порядок распространяется и на индивидуальных предпринимателей. В соответствии со ст. 11 НК РФ индивидуальные предприниматели являются физическими лицами. Поэтому транспортный налог по зарегистрированным за ними транспортным средствам исчисляется налоговыми органами, даже если транспортное средство используется для осуществления предпринимательской деятельности.

В налоговом уведомлении в строке «Срок уплаты» указывается, до какой даты налогоплательщик обязан уплатить сумму транспортного налога. В случае неуплаты (несвоевременной уплаты) налога на сумму недоплаты начисляются пени. Начисление пеней начинается со дня, следующего за датой, установленной как срок уплаты налога (п. 3 ст. 75 НК РФ). Кроме пеней, на налогоплательщика может быть наложен штраф за совершение налогового правонарушения. Если физическое лицо добровольно не уплатит штраф и пени, то эти суммы можно взыскать с него только в судебном порядке.

Физические лица – владельцы транспортных средств должны помнить общую норму, установленную ст. 52 НК РФ. Согласно этой статье в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возложена на налоговый орган, то налоговое уведомление на уплату налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

Таким образом, дата уплаты налога для физических лиц не может наступить ранее чем через 30 дней после даты получения налогового уведомления. Следовательно, момент начисления пеней за несвоевременную уплату налога начнется не ранее дня, следующего за днем, признанным сроком уплаты налога. А если налоговое уведомление на уплату налога вовсе не пришло, то обязанности по его уплате у физического лица не возникает. Эти нюансы необходимо учитывать физическим лицам в случае возникновения споров с налоговыми органами по поводу неуплаты (несвоевременной уплаты) транспортного налога.

Некоторые владельцы транспортных средств полагают, что смогут «отвертеться» от уплаты налога, если заявят, что не получали никаких уведомлений. Надо отметить, что такая уловка вряд ли удастся. По разъяснениям налоговиков, уведомление признается не полученным, только если заказное письмо вернулось отправителю, то есть в налоговые

органы. В противном случае к налогоплательщику, на имя которого было выслано уведомление и не уплатившему вовремя транспортный налог, будут применяться штрафные санкции.

Налогоплательщикам следует проверять правильность сведений, указанных в налоговом уведомлении. Порой из ГИБДД и других регистрирующих органов в налоговые органы поступают неверные данные о транспортном средстве. В результате искажается исчисленная сумма транспортного налога. Например, сведения, указанные в налоговом уведомлении, могут не совпадать с данными из технической документации на транспортное средство. В таком случае в целях исчисления транспортного налога необходимо руководствоваться данными технической документации. Налогоплательщику, который заметил несовпадение данных и не согласен с суммой налога, указанной в уведомлении, надо обратиться с соответствующим заявлением в налоговые органы и представить техническую документацию для пересчета предъявленной суммы налога.

Что делать, если налогоплательщик – физическое лицо получит уведомление на автомобиль, который ему не принадлежит? Причиной такого недоразумения может быть банальная ошибка, закравшаяся в базу данных регистрирующего органа. В этом случае налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее заявление. После уточнения сведений регистрирующего органа в базу данных должны быть внесены изменения, а налогоплательщик должен быть извещен о выявленных расхождениях.

Статьей 356 НК РФ субъектам Российской Федерации дано право при установлении транспортного налога в регионе предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. Физические лица, отнесенные законом субъекта Российской Федерации о транспортном налоге к льготной категории, должны представить в налоговые органы документы, подтверждающие их право на льготу по данному налогу. Данное правило прописано в п. 33 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ. Если владелец транспортного средства не представит документы, подтверждающие льготу, то налоговые органы предъявят ему уведомление на уплату транспортного налога в полной сумме.

Иногда физические лица получают уведомление на уплату транспортного налога по угнанным автомобилям. Это объясняется тем, что по нормам ст. 362 НК РФ регистрирующие органы обязаны представлять в налоговые органы сведения только о регистрации транспортных средств и снятии их с учета. Для того чтобы в налоговое уведомление не были включены транспортные средства, угнанные и находящиеся в розыске, налогоплательщику – физическому лицу необходимо представить в налоговый орган справку органа, проводящего расследование (УВД, МВД, ОВД и др.), с конкретным указанием даты угона, марки автомашины, имени владельца. Форма такой справки не установлена, поэтому ее можно оформить в произвольной форме надлежащим образом (подписями должностных лиц и печатью уполномоченного органа).

Налоговые органы настаивают, чтобы владельцы угнанных автомобилей представляли такие справки ежегодно в течение периода, пока автомобиль находится в розыске. Если машина нашлась, налоговики опять-таки требуют письменно сообщить об этом факте.

Налоговым законодательством не установлена обязанность налогоплательщика сообщать в налоговый орган о факте угона автомобиля. Но если владелец автомобиля, который находится в розыске, не сделает этого, то его ожидают неприятности. Налоговые органы исходят из того, что если собственник транспортного средства в следующем налоговом периоде не представит справку, подтверждающую, что автомобиль все еще находится в розыске, то автомобиль найден. По такому транспортному средству рассчитывается налог, и владельцу автомобиля присылают налоговое уведомление. Вот тогда налогопла-

тельщику придется все-таки идти в налоговую инспекцию и доказывать, что объекта налогообложения в этом году по-прежнему нет.

Налогоплательщики, не выполняющие обязанностей, возложенных на них законодательством о налогах и сборах, совершают таким образом налоговое правонарушение и несут налоговую ответственность. Виды налоговых правонарушений и ответственность за них установлены главой 16 НК РФ.

Ответственность за налоговое правонарушение не освобождает должностных лиц организации от других видов ответственности. При наличии соответствующих оснований они несут административную, уголовную и иную ответственность, предусмотренную законодательством Российской Федерации (п. 4 ст. 108 НК РФ). Одновременно со штрафами налогоплательщики также обязаны уплатить недостающие (доначисленные) суммы налога, а также пени за просрочку платежа.

Налоговая ответственность за налоговые правонарушения установлена главой 16 НК РФ.

В случае выявления налоговым органом факта неуплаты транспортного налога к налогоплательщику применяется ответственность в соответствии со ст. 122 НК РФ. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога.

Если неуплата (неполная уплата) налога совершена умышленно, то штраф взыскивается в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

Статьей 120 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

При этом под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается:

- отсутствие первичных документов;
- отсутствие счетов-фактур;
- отсутствие регистров бухгалтерского учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, допущенное в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей, а если грубое нарушение совершалось в течение более одного налогового периода, то размер штрафа составит 15 000 руб.

Если грубое нарушение повлекло занижение налоговой базы, то размер штрафа составляет 10 процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

При этом в соответствии с Определением Конституционного суда РФ от 18 января 2001 г. № 6-О налоговые органы не могут в случае установления факта неуплаты транспортного налога применить ответственность одновременно и по ст. 122 НК РФ (за неуплату налога), и по п. 3 ст. 120 НК РФ (за грубое нарушение, повлекшее неуплату налога). При выборе вида нарушения, за которое будет применена ответственность, налоговые органы, как правило, руководствуются размером санкций и степенью доказуемости нарушения.

Если налогоплательщик – юридическое лицо не представит в установленный срок налоговую декларацию, то он будет привлечен налоговым органом к ответственности в соответствии со статьей 119 НК РФ.

В случае непредставления декларации размер штрафа будет зависеть от того, на сколько дней просрочено представление декларации. Так, если просрочка составляет не

более 180 дней, то штраф равен 5 процентам суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе не представленной декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 рублей.

Если со срока представления декларации до даты ее представления в налоговый орган истекло более 180 дней, то штраф взыскивается в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

К налоговой ответственности могут быть привлечены и налогоплательщики, не представившие «нулевую» налоговую декларацию по транспортному налогу. Если налогоплательщиком не представлена «нулевая» декларация в течение 180 дней, то налогоплательщик привлекается к ответственности в размере 100 руб. Ответственности за непредставление «нулевой» налоговой декларации за более длительный срок Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Следовательно, налоговые органы в течение 180 дней с даты, установленной в качестве срока представления декларации, должны успеть выявить тех владельцев транспортных средств, которые являются налогоплательщиками транспортного налога, но имеют в данном налоговом периоде «нулевую» базу по налогу. Как правило, это те налогоплательщики, которым предоставлена льгота по уплате транспортного налога. При этом необходимо иметь в виду, что организации, не имеющие транспортных средств и в силу этого не являющиеся плательщиками транспортного налога, не обязаны представлять налоговую декларацию. Следовательно, их нельзя привлечь к ответственности за непредставление «нулевой» налоговой декларации по транспортному налогу.

При уплате причитающихся сумм транспортного налога позднее срока, установленного региональным законодательством, налогоплательщик должен уплатить пени. Обращаем внимание на то, что пени – это не налоговые санкции. ***Пени –*** это плата за пользование бюджетными денежными средствами в виде причитающегося налога.

Порядок начисления и уплаты пеней прописан в ст. 75 НК РФ. Пени начисляются за каждый календарный день просрочки налогового платежа, начиная со следующего дня за установленным сроком уплаты налога (п. 3 ст. 75 НК РФ). Пеня исчисляется в процентах от неуплаченной суммы налога. В соответствии с п. 4 ст. 75 НК РФ процентная ставка пени равна одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Налогоплательщик должен уплатить пени в полном объеме одновременно с перечислением недоимки по налогу или после уплаты налога. В случае неуплаты пеней эти суммы могут быть взысканы с организаций в бесспорном порядке за счет денежных средств на банковских счетах или за счет другого имущества. С физических лиц пени могут быть взысканы только в судебном порядке (п. 6 ст. 75 НК РФ).

За грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности налогоплательщик привлекается к административной ответственности в соответствии со ст. 15.11 Кодекса об административных правонарушениях РФ. При этом под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.

За допущенное грубое нарушение должностное лицо привлекается к ответственности в виде наложения административного штрафа в размере от двадцати до тридцати минимальных размеров оплаты труда.

Административная ответственность установлена и за нарушение сроков представления налоговой декларации. В этом случае должностные лица привлекаются к ответственности в соответствии со ст. 15.5 Кодекса об административных правонарушениях РФ. Размер штрафа составляет от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда.

За уклонение от уплаты налогов налогоплательщик может быть привлечен к уголовной ответственности.

При этом должностное лицо юридического лица – плательщика транспортного налога привлекается к ответственности в соответствии со ст. 199 Уголовного кодекса РФ, а налогоплательщик – физическое лицо – в соответствии со ст. 198 Уголовного кодекса РФ.

Согласно ст. 199 УК РФ уклонение от уплаты налога, совершенное в крупном размере, путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, а также путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

При этом крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов должна превышать 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо сумма налогов и (или) сборов превышает один миллион пятьсот тысяч рублей.

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо сумма налогов и (или) сборов превышает семь миллионов пятьсот тысяч рублей.

Уголовная ответственность налогоплательщиков – физических лиц определена в ст. 198 УК РФ. Согласно этой статье физические лица привлекаются к уголовной ответственности в случае уклонения от уплаты налога, совершенного в крупном размере, путем:

- непредставления документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;
- включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Такое деяние наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

При совершении такого деяния в особо крупном размере налогоплательщик наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет, либо лишением свободы на срок до трех лет.

Особое внимание следует обратить на то, что уголовная ответственность налогоплательщиков наступает, только если налоговые правонарушения совершены в крупном или особо крупном размере.

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

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо сумма налогов и (или) сборов превышает один миллион пятьсот тысяч рублей.

Организации – налогоплательщики транспортного налога ведут бухгалтерский и налоговый учет транспортного налога в соответствии с законодательными и нормативными актами по бухучету и налогообложению – главой 25 Налогового кодекса, Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н), Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

При определении налога на прибыль организаций сумма транспортного налога, исчисленная в соответствии с требованиями главы 28 НК РФ, подлежит включению в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, на основании пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ. Согласно этому подпункту к прочим расходам относятся суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Для налогоплательщиков, применяющих в целях главы 25 НК РФ метод начисления, датой осуществления расхода в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам) признается дата их начисления (пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Во многих законах субъектов РФ предусмотрена уплата авансовых платежей и установлены отчетные периоды по транспортному налогу – первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года. В этом случае по окончании каждого отчетного периода налогоплательщики представляют отчетность (расчеты) по транспортному налогу и уплачивают авансовые платежи. Если организация в целях налогообложения прибыли применяет метод начисления, то она в последний день каждого отчетного периода должна отражать расход в сумме начисленного авансового платежа по транспортному налогу. Окончательная сумма транспортного налога, причитающаяся к уплате по итогам налогового периода, отражается в составе прочих расходов в последний день года – 31 декабря.

Если региональным законом не предусмотрена уплата авансовых платежей по транспортному налогу, а установлено, что налог подлежит уплате единовременно – по итогам налогового периода, то организация, использующая метод начисления, 31 декабря отразит в составе прочих расходов всю сумму транспортного налога за истекший год.

Приведенное выше правило по отражению начисленных сумм транспортного налога применяется организациями, использующими метод начисления, даже в том случае, если они вовсе не уплатят транспортный налог. При методе начисления сумма признаваемых расходов не зависит от факта уплаты налога.

Для налогоплательщиков, применяющих при исчислении налога на прибыль кассовый метод, действуют другие правила. При отражении расходов в виде сумм транспортного налога они должны руководствоваться нормами п. 3 ст. 273 НК РФ. Согласно этому

пункту расходами налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, признаются затраты после их фактической оплаты. Иначе говоря, налогоплательщикам, использующим кассовый метод, недостаточно просто начислить транспортный налог – надо его уплатить. Лишь после этого расходы в виде сумм начисленного налога могут быть признаны для целей налогообложения прибыли.

Налогоплательщикам, применяющим кассовый метод, следует учитывать такую особенность: они не вправе признавать в составе расходов сумму начисленных налогов свыше фактически перечисленных налоговых платежей. Это правило предусмотрено пп. 3 п. 3 ст. 273 НК РФ.

При погашении задолженности по уплате транспортного налога налогоплательщики, применяющие кассовый метод, учитывают суммы перечисленных налоговых платежей в том периоде, когда фактически производится погашение задолженности, и в той сумме, которая фактически перечислена в бюджет (пп. 3 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Налоговая декларация по транспортному налогу, в которой исчислена сумма транспортного налога за отчетный (налоговый) период, служит основанием для отражения суммы транспортного налога в бухгалтерском учете организации.

В отличие от прежде действовавшего законодательства по налогу с владельцев транспортных средств и налогу на пользователей автодорог, в главе 28 НК РФ не содержится указаний по способу отражения транспортного налога в бухгалтерском учете. И это справедливо. Налоговое законодательство не должно быть направлено на решение задач бухучета.

Для решения вопроса о том, как следует отражать транспортный налог в бухгалтерском учете, следует обратиться к ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденному приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н. Согласно п. 2 этого ПБУ расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия актива и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации. Транспортный налог полностью подпадает под это определение расхода для целей бухгалтерского учета.

В ПБУ 9/99 не содержится прямой нормы, руководствуясь которой суммы начисленных налогов можно было бы однозначно отнести к тому или иному виду расходов. Следовательно, бухгалтер должен самостоятельно определить, к какому виду расходов – по обычным видам деятельности, операционным или внереализационным – следует относить начисленные налоги. При этом надо исходить из сущности налога, точнее, из назначения тех объектов налогообложения, по которым начисляется налог.

Объектами налогообложения по транспортному налогу являются транспортные средства. При этом главой 28 НК РФ не проводится различий, для каких целей организация использует транспортные средства – для производственной деятельности или непроизводственных задач. Другими словами, любые транспортные средства, зарегистрированные на имя организации, подлежат обложению транспортным налогом, если они по нормам главы 28 НК РФ и по требованиям регионального законодательства включены в состав облагаемых объектов.

Расходы по транспортному налогу непосредственно относятся к расходам, связанным с использованием транспортных средств, принадлежащих организации. Поэтому для целей бухгалтерского учета расходы по транспортному налогу следует включать в состав тех же расходов, куда списываются и другие затраты, связанные с содержанием и использованием данных транспортных средств.

Как правило, транспортные средства в организациях используются для осуществления основной производственной деятельности. Исходя из этого расходы на уплату

транспортного налога по этим транспортным средствам следует включать в состав расходов по обычным видам деятельности.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета сумма транспортного налога, отраженная в составе расходов по обычным видам деятельности, отражается на счетах затрат (20, 26, 44). Конкретный счет затрат следует выбирать исходя из того, для какого производства или подразделения организации используется транспортное средство, по которому начислен транспортный налог.

Транспортный налог относится к числу региональных налогов (пп. 4 п. 1 ст. 14 НК РФ). По определению, приведенному в п. 3 ст. 12 Налогового кодекса, региональными признаются налоги и сборы, которые установлены Кодексом и законами субъектов Российской Федерации. Региональный налог обязателен к уплате на территории того субъекта РФ, законом которого данный налог введен. Если по региональному налогу, установленному Налоговым кодексом, в отдельном субъекте РФ не было принято соответствующего закона, то данный налог не подлежит уплате на территории этого региона.

В соответствии с п. 3 ст. 12 Налогового кодекса при установлении регионального налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации должны определить:

- налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ;
- порядок и сроки уплаты регионального налога;
- формы отчетности по налогу.

Кроме того, региональными законами устанавливаются сроки представления налогоплательщиками в налоговые органы отчетности по региональному налогу.

Субъекты РФ при установлении регионального налога вправе предусмотреть налоговые льготы для налогоплательщиков и основания для их использования. Но налоговые льготы не могут носить индивидуального характера. То есть льготы по налогу, предусмотренные региональными властями, не должны устанавливаться в зависимости от формы собственности организации, от гражданства физических лиц или места происхождения капитала (п. 2 ст. 3 НК РФ).

После того как Федеральным законом от 24 июля 2002 года № 110-ФЗ Налоговый кодекс был дополнен главой 28 «Транспортный налог», субъекты Российской Федерации начали работу над принятием региональных законов по транспортному налогу. Чтобы транспортный налог применялся в регионе с 1 января 2003 года, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ должны были принять и опубликовать соответствующие законы до 1 декабря 2002 года. Это обусловлено тем, что в Налоговом кодексе предусмотрен специальный порядок вступления в силу законодательных актов по налогам и сборам. Согласно п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Следует отметить, что в большинстве регионов РФ законодательные акты по транспортному налогу были приняты своевременно. С некоторым опозданием были приняты законы по транспортному налогу в Республике Адыгея (Закон от 28 декабря 2002 года № 106), Республике Дагестан (Закон от 2 декабря 2002 года № 39), Республике Калмыкия (Закон от 25 декабря 2002 года № 255-II-З). По сути, налогоплательщики данных субъектов РФ могут оспорить правомерность введения транспортного налога в их регионе с 2003 года. Но сделать это можно только в судебном порядке.

В главе 28 Налогового кодекса установлены правила, которыми должны руководствоваться субъекты РФ при введении транспортного налога на их территории. Так, в ст. 356 НК РФ записано, что ставки транспортного налога, принимаемые субъектом Россий-

ской Федерации, должны определяться в пределах, установленных Налоговым кодексом. Базовые налоговые ставки и их пределы (максимальный и минимальный) указаны в ст. 361 Кодекса. Согласно этой статье, базовые ставки могут быть увеличены или уменьшены законом субъекта Российской Федерации не более чем в пять раз.

Кроме того, субъектам РФ предоставлена возможность вводить дифференцированные налоговые ставки по любой категории транспортных средств (п. 3 ст. 361 НК РФ). Но при этом в целом по категории транспортных средств, для которой региональными властями вводятся дифференцированные ставки, должны соблюдаться минимальный и максимальный пределы ставок, установленные Кодексом.

В соответствии с п. 1 ст. 363 Налогового кодекса порядок и сроки уплаты транспортного налога устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. Данная норма позволяет субъектам РФ самостоятельно решать, в каком порядке – единовременно или путем внесения авансовых платежей – будет уплачиваться транспортный налог на их территории. Надо отметить, что большинство субъектов РФ воспользовались такой возможностью и предусмотрели в своих законодательных актах отчетные периоды и авансовые платежи по транспортному налогу.

Обратите внимание: в законодательных актах многих субъектов РФ установленные сроки уплаты транспортного налога относятся не к следующему году, а к текущему налоговому периоду. Как правило, такие сроки уплаты транспортного налога установлены для налогоплательщиков – физических лиц. Это, безусловно, противоречит Налоговому кодексу.

В соответствии с п. 1 ст. 363 Налогового кодекса уплата транспортного налога производится в сроки, определенные законами субъектов РФ. Но сроки уплаты налога не могут быть установлены раньше окончания налогового периода. На это прямо указывается в п. 42 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом МНС России от 9 апреля 2003 года № БГ-3-21/177. Согласно этому пункту Методических рекомендаций сроки уплаты налога должны устанавливаться законами субъектов Российской Федерации как сроки уплаты окончательной суммы налога в году, следующем за истекшим налоговым периодом. Логика рассуждений такова: сумма налога рассчитывается исходя из налоговой базы, определяемой по окончании налогового периода. При исчислении налоговой базы в расчет берется количество полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика. Поэтому окончательную сумму транспортного налога можно определить только по истечении налогового периода.

До тех пор, пока законодательство отдельных регионов не будет приведено в соответствие с Налоговым кодексом, платежи по транспортному налогу, перечисленные в течение налогового периода, следует считать авансовыми платежами, независимо от того, как они называются в региональном законе. По окончании года сумма транспортного налога должна быть пересчитана с учетом коэффициента, исчисленного исходя из фактического количества полных месяцев, в течение которых налогоплательщик владел (по данным государственной регистрации) транспортным средством.

Поскольку платежи по транспортному налогу, которые перечисляются налогоплательщиками в течение года (налогового периода), являются авансовыми платежами (как бы они ни назывались в региональном законе), то налогоплательщика нельзя привлечь к ответственности за неуплату (несвоевременную уплату) транспортного налога к этому сроку. Единственное, что можно истребовать с нерадивого налогоплательщика, – это уплатить пени за просрочку авансовых платежей. Штрафные санкции за неуплату налога к такому налогоплательщику применить нельзя.

Следует отметить, что к концу 2002 года законодательными (представительными) органами ряда субъектов РФ ошибка, касающаяся срока уплаты транспортного налога, была исправлена путем внесения соответствующих изменений в закон по транспортному налогу. Но многие субъекты РФ этого еще не сделали. Тем не менее им неизбежно придется внести соответствующие поправки в законодательные акты по транспортному налогу, иначе эти региональные законы можно оспорить в судебном порядке как противоречащие Налоговому кодексу.

В ст. 356 Налогового кодекса предусмотрена необходимость установления субъектами РФ форм налоговой отчетности по транспортному налогу. Но на практике оказалось, что не во всех региональных законах были предусмотрены формы отчетности, а установленные региональные формы пестрили большим разнообразием по содержанию и оформлению. Поэтому МНС России приняло решение разработать свои формы налоговой отчетности по транспортному налогу. Субъекты РФ вправе принять решение о том, что налогоплательщики их региона будут использовать формы отчетности, разработанные МНС России. Но при этом у субъектов РФ также остается право устанавливать собственные формы налоговой отчетности.

Необходимо заметить, что в последнее время наметилась тенденция применения субъектами Российской Федерации форм, утвержденных приказом МНС России. Например, в Москве при установлении транспортного налога сразу было определено, что налогоплательщики должны применять формы декларации, утвержденные приказом МНС России. В Московской области сначала установили собственную форму налоговой отчетности по транспортному налогу, а через год приняли министерскую форму отчетности. Конечно же, это происходит не без влияния МНС России, настоятельно рекомендующего субъектам Российской Федерации применять именно министерские формы. На мой взгляд, данную тенденцию следует охарактеризовать как положительную – унификация отчетных форм удобна в практической работе как для налоговиков, так и для налогоплательщиков.

Во всех региональных законах предусмотрены льготы по транспортному налогу. Но количество, характер и условия предоставления налоговых льгот в разных регионах существенно различаются. Поэтому налогоплательщикам транспортного налога следует внимательно изучить законы тех регионов, где зарегистрированы их транспортные средств. Кроме того, налогоплательщикам надо постоянно отслеживать изменения в региональном законодательстве. Транспортный налог относится к числу «молодых» налогов, и поэтому в первые годы его применения высока вероятность внесения в региональные законы различных поправок. Во всяком случае, в течение 2003 года законодательные акты многих субъектов РФ претерпели существенные изменения по сравнению с первоначальной редакцией законов, принятых в конце 2002 года.

Давайте познакомимся с особенностями законодательства по транспортному налогу в некоторых регионах Российской Федерации.

7.3. Особенности законодательства по транспортному налогу в некоторых регионах Российской Федерации

7.3.1. Москва

Транспортный налог в Москве был введен Законом города Москвы от 23 октября 2002 года № 48 «О транспортном налоге» (далее – Закон № 48)(см. Приложение 4).

В первоначальной редакции Закона № 48 были определены плательщики транспортного налога, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы, а также обязательные реквизиты формы налоговой декларации по транспортному налогу. Эти элементы были установлены в полном соответствии с главой 28 НК РФ. Но федеральному законодательству противоречил сам факт, что субъект РФ определяет такие элементы налога, как объект налогообложения, налоговый период, налоговая база и порядок ее исчисления.

Допущенная ошибка была исправлена в конце 2003 года, когда Московская городская дума приняла Закон от 1 октября 2003 года № 57, которым были внесены изменения в первоначальную редакцию Закона № 48.

В ныне действующей редакции московского закона устанавливаются только ставки транспортного налога, порядок и сроки его уплаты, формы и сроки представления налоговой отчетности, а также налоговые льготы. Все остальные элементы транспортного налога в Законе № 48 не оговариваются, поскольку они установлены главой 28 Налогового кодекса.

Налоговые ставки

В первоначальной редакции Закона № 48 привлекала внимание такая особенность: при установлении ставок по транспортному налогу московские законодатели не предусмотрели налоговых ставок для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 70 л. с. Отсюда следовало, что владельцы автомобилей с двигателями такой мощности не должны были уплачивать транспортный налог.

Следует отметить, что данный порядок противоречил Налоговому кодексу. Согласно ст. 358 и 361 НК РФ все легковые автомобили (в том числе мощностью до 70 л. с.) составляют одну из категорий объектов налогообложения транспортным налогом. Субъекты РФ не вправе выводить из-под налогообложения часть объекта. Они могут лишь установить льготы для определенных категорий налогоплательщиков. Поэтому порядок, установленный Законом № 48, согласно которому легковые автомобили с мощностью двигателей до 70 л. с. выводились из-под налогообложения как объект, был не совсем корректен.

Законом города Москвы от 1 октября 2003 года № 57 данная ошибка была исправлена. Налоговая ставка теперь установлена не только для легковых автомобилей свыше 70 л. с., как это было ранее, а для всех автомобилей. Внесенные изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 года. Таким образом, легковые автомобили мощностью до 70 л. с. были «возвращены» в объект налогообложения. Но это изменение не привело к ухудшению положения московских налогоплательщиков, поскольку ст. 9 Закона № 48 лица (как физические, так и юридические), владеющие автомобилями мощностью до 70 л. с., отнесены к льготной категории налогоплательщиков, освобожденных от уплаты транспортного налога.

Согласно действующей редакции Закона № 48 московские налогоплательщики должны уплачивать транспортный налог по следующим ставкам (см. таблицу 7.4.):

Таблица 7.4.

Ставки транспортного налога в Москве

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой л. с.) :			
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	15	7	1,4-35
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	20	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт)	25	15	3-75
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	35	30	6-150
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя:			
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	3	2	0,4-10
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт)	6	4	0,8-20
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	20	10	2-50
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 110 л. с. (до 80,9 кВт) включительно	6	10	2-50
свыше 110 л. с. до 200 л. с. (свыше 80,9 кВт до 147,1 кВт) включительно	10	10	2-50
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20	20	4-100
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	6	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	10	8	1,6-40
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	15	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	20	13	2,6-65
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	25	17	3,4-85
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой л. с.)	6	5	1-25

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	10	5	1-25
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	20	10	2-50
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20	10	2-50
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	30	20	4-100
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	35	20	4-100
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	60	40	8-200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73, 55 кВт) включительно;	35	25	5-125
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	60	50	10-250
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20	20	4-100
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой л. с.);	25	25	5-125
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200	200	40-1000

Как видно из таблицы, ставки транспортного налога, введенные Законом № 48, приняты в пределах допустимого диапазона налоговых ставок, утвержденных Налоговым кодексом. По некоторым объектам налогообложения установлены ставки транспортного налога, равные базовым (легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с., автобусы с мощностью двигателя свыше 200 л. с., несамоходные суда, воздушные суда с двигателями, водные и воздушные транспортные средства без двигателей). При этом Законом № 48 не установлено налоговых ставок в меньшем размере, чем федеральные базовые ставки. Максимальные ставки транспортного налога ни по одной категории транспортных средств не применяются. Дифференцированные ставки транспортного налога внутри отдельных категорий транспортных средств законом Москвы не предусмотрены. Однако нужно обратить внимание на то, что внутри группы автобусов использованы иные по мощности двигателя подгруппы, нежели в НК РФ. А точнее, подгруппа автобусов с мощностью до 200 л. с. разбита на две: с мощностью до 110 л. с. и с мощностью от 110 л. с. до 200 л. с.

Льготы по уплате налога

В Москве введены три льготные категории налогоплательщиков, полностью освобожденных от уплаты транспортного налога.

Согласно ст. 9 Закона № 48 от уплаты транспортного налога освобождаются:

а) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, граждане, награжденные орденом Славы трех степеней, – за одно транспортное средство, зарегистрированное на граждан указанных категорий;

б) лица, имеющие автомобили легковые с мощностью двигателя до 70 лошадиных сил (до 51,49 кВт) включительно, – по этим автомобилям;

в) организации, оказывающие услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, – по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров (кроме такси).

Последняя льгота распространяется на те транспортные средства, которые используются при перевозке пассажиров по единым тарифам за проезд, которые установлены органами исполнительной власти города Москвы. Причем на таких транспортных средствах должны предоставляться все льготы на проезд, утвержденные в установленном порядке.

При возникновении (или утрате) права на льготы в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента. Данный коэффициент исчисляется как отношение числа полных месяцев, предшествующих месяцу (или следующих за месяцем) возникновения (утраты) права на льготы, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. Коэффициент рассчитывается с точностью до трех знаков после запятой.

Отчетность и сроки уплаты налога

Налогоплательщики-организации

Согласно ст. 8 Закона № 48 московские организации – налогоплательщики транспортного налога представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20 января года, следующего за истекшим налоговым периодом. Декларация по транспортному налогу представляется в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств.

В ст. 11 Закона № 48 указано, что плательщиками транспортного налога применяется форма налоговой декларации, утвержденная Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Следовательно, при составлении отчетности за 2003 год московские налогоплательщики должны применять форму налоговой декларации, утвержденную приказом МНС России от 18 марта 2003 г. № БГ-3-21/125. Новая форма декларации по транспортному налогу, утвержденная приказом МНС России от 29 декабря 2003 г. № БГ-3-21/724, будет применяться московскими налогоплательщиками начиная с отчетности за 2004 год, поскольку этот приказ был опубликован в «Российской газете» 4 февраля и вступил в силу 14 февраля 2004 года, то есть позже установленного срока представления налоговых деклараций в Москве.

Налогоплательщики-физические лица

Налогоплательщикам – физическим лицам налоговые уведомления о сумме транспортного налога, подлежащей уплате, вручаются в срок не позднее 1 июня текущего налогового периода. Если физическое лицо приобретет и зарегистрирует транспортное средство после этой даты, то налоговые органы, получив соответствующие сведения от регист-

рирующих органов, пришлют ему уведомление на уплату причитающейся суммы транспортного налога.

Согласно ст. 52 Налогового кодекса налоговое уведомление на уплату налога должно быть направлено налогоплательщикам не позднее 30 дней до наступления срока платежа. В силу этого п. 3 ст. 8 Закона № 48 предусмотрено следующее. Если налоговое уведомление физическому лицу на уплату транспортного налога поступит позже 20 декабря текущего налогового периода, то налогоплательщики – физические лица должны уплатить налог не позднее 30 дней с момента получения налогового уведомления.

Порядок уплаты транспортного налога установлен ст. 8 Закона № 48.

Необходимо отметить, что Законом № 48 не установлены отчетные периоды по транспортному налогу, и на налогоплательщиков не возложена обязанность по представлению промежуточных расчетов и уплате авансовых платежей по транспортному налогу.

Уплата налога всеми налогоплательщиками (как юридическими, так и физическими лицами) производится не позднее 20 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

7.3.2 Санкт-Петербург

Транспортный налог в Санкт-Петербурге введен Законом от 4 ноября 2002 года № 487-53 «О транспортном налоге» (далее Закон № 487-53). В Законе № 487-53 устанавливаются ставки транспортного налога, порядок и сроки его уплаты, формы и сроки представления налоговой отчетности, а также налоговые льготы.

Налоговые ставки

По транспортным средствам, зарегистрированным в Санкт-Петербурге, налогоплательщики уплачивают транспортный налог по следующим ставкам (см. таблицу 7.5.).

Таблица 7.5.

Ставки транспортного налога в г. Санкт-Петербург

Наименование объекта налогообложения	**Налоговые ставки в рублях)**	**Федеральные налоговые ставки**	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	**Допустимый диапазон ставок**
1	**2**	**3**	**4**
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10,50(12,00)*	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	20,08 (26,70)*	7	1,4-35
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	47,00 (50,00)*	10	2-50

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	75,00	15	3-75
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	100,00(150,00)*	30	6-150
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	5,50(6,50)*	2	0,4-10
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	5,80 (7,70)*	4	0,8-20
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	30,00(40,00)*	10	2-50
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	40,00 (50,00)*	10	2-50
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	38,21 (53,00)*	20	4-100
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25,00	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт)	40,00	8	1,6-40
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт)	42,00 (50,00)*	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	25,00(50,00)* 20,32 (25,00)*	13 17	2,6-65 3,4-85
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом ходу	25,00	5	1-25
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой л. с.):	4,50(10,00)	5	1-25
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт).	50,00	10 10	2-50

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой л. с.):	4,50(10,00)*		
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт).	100,00	20	
Яхты и другие парусно-моторные суда			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	4,50 (20,00)* 10,00(40,00)*	20 40	8-200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):	7,50 (20,00)*	25	5-125
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20,00 (50,00)*	50 20	4-100
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой л.с.):	12,00(20,00)*		
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда,	12,00(50,00)*	25	5-125
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	40,00 (200,00)*	200	40-1000

* В скобках указаны ставки, действующие с 2004 года (данные изменения были внесены законом г. Санкт-Петербурга от 11 ноября 2003 года № 621-92).

Проанализируем ставки транспортного налога, действующие в г. Санкт-Петербурге. С 1 января 2004 года многие налоговые ставки были значительно повышены. Ставки транспортного налога, введенные в г. Санкт-Петербурге, приняты в пределах допустимого диапазона налоговых ставок, утвержденных Налоговым кодексом. Минимальных ставок нет. Только одна ставка ниже базового уровня – по гидроциклам с мощностью двигателя до 100 л. с. Ставки на уровне базовых установлены для водных и воздушных транспортных средств (причем таких ставок большинство). По остальным группам транспортных средств установлены ставки, значительно превышающие базовые либо максимальные (при этом максимальных ставок на фоне других регионов России очень много). Дифференцированные ставки транспортного налога внутри отдельных категорий транспортных средств законом г. Санкт-Петербурга не предусмотрены.

Льготы по уплате налога

Льготы по транспортному налогу в г. Санкт-Петербурге установлены ст. 4.1 Закона № 487-53. С 1 января 2004 года от уплаты налога освобождаются следующие категории граждан, зарегистрированных по месту жительства в Санкт-Петербурге:

- Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры ордена Славы, полные кавалеры ордена Трудовой Славы, ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий на территории СССР и территориях других государств, инвалиды I и II группы по общему заболеванию, граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, родители (опекуны, попечители) детей-инвалидов – за одно транспортное средство, зарегистрированное на граждан одной из указанных категорий, при условии, что данное транспортное средство – автомобиль легковой с мощностью двигателя до 100 л. с. включительно или автомобиль легковой, со дня выпуска которого прошло более 15 лет;

- пенсионеры, зарегистрированные по месту жительства в Санкт-Петербурге, уплачивают налог на зарегистрированное на них транспортное средство в размере 70% от установленной ставки, при условии, что данное транспортное средство – автомобиль легковой отечественного производства (Российской Федерации, СССР до 1991 года) с мощностью двигателя до 100 л. с. включительно. Указанная льгота предоставляется на одно транспортное средство.

Отчетность и сроки уплаты налога

Пунктом 1 ст. 3 Закона № 487-53 установлено, что налог подлежит уплате по месту нахождения имущества (транспортных средств). При этом указано, что местом нахождения имущества признается:

1) для морских, речных и воздушных транспортных средств – место нахождения (жительства) собственника имущества;

2) для транспортных средств, не указанных в пп. 1 настоящего пункта, – место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых – место нахождения (жительства) собственника имущества;

3) для иного недвижимого имущества – место фактического нахождения имущества.

Согласно п. 2 ст. 3 Закона № 487-53 транспортный налог уплачивается и организациями, и физическими лицами не позднее 1 сентября года, следующего за налоговым периодом. Авансовый платеж предусмотрен за полугодие и вносится не позднее 1 сентября налогового периода.

Налогоплательщики-организации

Организации обязаны представлять налоговую декларацию по транспортному налогу в налоговые органы не позднее 1 сентября текущего налогового периода (по итогам отчетного периода) и не позднее 1 сентября года, следующего за истекшим налоговым периодом (по итогам налогового периода). Декларация представляется по форме, утвержденной МНС РФ.

Налогоплательщики-физические лица

Согласно п. 2 ст. 3 Закона № 487-53 сумма авансового платежа уплачивается физическим лицом не позднее 1 сентября текущего налогового периода на основании налогового уведомления, полученного не позднее 1 июня. Сумма налога, уплачиваемая не позднее 1 сентября года, следующего за истекшим налоговым периодом, является доплатой. Сумма доплаты определяется перерасчетом налога в соответствии с главой 28 НК РФ. Этот перерасчет налоговый орган производит в срок до 1 июня года, следующего за истекшим налоговым периодом

7.3.3. Кемеровская область

В Кемеровской области транспортный налог введен Законом Кемеровской области от 28 ноября 2002 г. № 95-03 «О транспортном налоге» (далее – Закон № 95-03).

Законом устанавливается и вводится транспортный налог на территории Кемеровской области, определяются ставки налога, порядок и сроки его уплаты, форма отчетности, налоговые льготы и основания для их использования.

Налоговые ставки

В Кемеровской области Законом № 95-ОЗ установлены следующие ставки транспортного налога (см.таблицу7.6.).

Ставки транспортного налога в Кемеровской области

Наименование объекта налогообложения	**Налоговые ставки (в рублях)**	**Федеральные налоговые ставки**	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	**Допустимый диапазон ставок**
1	**2**	**3**	**4**
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	7,5	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	10,5	7	1,4-35
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	20	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	30	15	3-75
свыше 250 л. с. (свыше 1 83,9 кВт)	60	30	6-150
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	3	2	0,4-10

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	6	4	0,8-20
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	15	10	2-50
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	15	10	2-50
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	30	20	4-100
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100л. с. (до 73,55 кВт) включительно	15	Б	1-25
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	24	8	1,6-40
свыше 1 50 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	30	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	39	13	2,6-65
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	51	17	3,4-85
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой л. с.)	7.5	5	1-25
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	7.5	Ь	1-25
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	15	10	2-50
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73, 55 кВт) включительно	15(2)*	10	2-50
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	30(4)*	20	4-100
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	30	20	4-100

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
свыше 100л. с. (свыше 73,55 кВт)	60	40	8-200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	37,5	25	5-125
свыше 100 л. с. (свыше 73, 55 кВт)	75	50	10-250
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	30	20	4-100
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой л. с.)	37,5	25	5-125
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	300	200	40-1000

* В скобках указаны ставки, действующие с 2004 года (данные изменения были внесены Законом Кемеровской области от 26 ноября 2003 года № 62-03).

Как видно, ставки транспортного налога, введенные в Кемеровской области, приняты в пределах допустимого диапазона налоговых ставок, утвержденных Налоговым кодексом. Минимальные ставки установлены по катерам, моторным лодкам. Все остальные ставки выше базовых, но максимальных не установлено. Дифференцированные ставки транспортного налога внутри отдельных категорий транспортных средств, законом Кемеровской области не предусмотрены.

Льготы по уплате налога

Полное освобождение от уплаты транспортного налога предоставлено следующим категориям налогоплательщиков:

1) организациям автотранспорта общего пользования в отношении транспортных средств, осуществляющих перевозки пассажиров (кроме маршрутных такси и такси);

2) пенсионерам, имеющим медицинскую справку установленного образца о годности к управлению транспортным средством. Льгота предоставляется в отношении одного транспортного средства.

Однако Законом Кемеровской области от 26 ноября 2003 года № 62-03 внесены изменения в п. 6.2 ст. 6 Закона № 95-03. Начиная с 2004 года данная льгота предоставляется пенсионерам, получающим трудовую пенсию по старости или по инвалидности (I и II групп) в соответствии с федеральным законодательством и имеющим легковые автомобили и мотоциклы, при условии, если у пенсионера есть медицинская справка установленного образца о его годности к управлению транспортным средством и водительское удосто-

верение на право вождения транспортного средства. Льгота предоставляется в отношении только одного транспортного средства и в размере не более 1000 рублей;

3) детским домам (для детей раннего (с 1,5 года до 3 лет), дошкольного, школьного возрастов) смешанным; детским домам-школам, школам-интернатам для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей; специальным (коррекционным) детским домам для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, с отклонениями в развитии; специальным (коррекционным) школам-интернатам для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, с отклонениями в развитии. Льгота предоставляется в отношении автобусов с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт) и грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно;

4) специализированным учреждениям для несовершеннолетних, нуждающихся в социальной реабилитации. Льгота предоставляется в отношении автобусов с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт) и грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно;

5) медицинским учреждениям. Льгота предоставляется только в отношении специально оборудованных санитарных транспортных средств для перевозки больных;

6) образовательным учреждениям начального профессионального образования, которые осуществляют подготовку специалистов по специальностям: водитель автомобиля категорий «B», «C»; тракторист-машинист сельскохозяйственного производства категорий «A», «B», «C», «D», «E», «F». Льгота предоставляется только в отношении учебных транспортных средств, которые используются в учебном процессе;

7) расположенным в сельских населенных пунктах дошкольным и общеобразовательным (начального общего, основного общего, среднего (полного) общего образования) учреждениям, общеобразовательным учреждениям начального профессионального образования. Льгота предоставляется в отношении автобусов с мощностью двигателя до 200 л. с. (до 147,1 кВт) и грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно;

8) предприятиям, организациям, крестьянским (фермерским) хозяйствам, занимающимся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет 70% и более. Льгота предоставляется в отношении всех видов автотранспортных средств, кроме легковых автомобилей;

9) организациям потребительской кооперации, созданным в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»; организациям, использующим труд инвалидов, при условии, что доля оплаты труда инвалидов в общем фонде оплаты труда составляет не менее 50%. Льгота предоставляется в отношении грузовых автомобилей, самоходных транспортных средств, машин и механизмов на пневматическом и гусеничном ходу;

10) общественным организациям инвалидов. Льгота предоставляется только в отношении транспортных средств, используемых для осуществления уставной деятельности;

11) детским домам семейного типа. Льгота предоставляется в отношении всех видов автотранспортных средств.

Дополнительная льгота вводится с 1 января 2004 года для пенсионеров, получающих трудовую пенсию по старости или по инвалидности (I и II групп) в соответствии с федеральным законодательством и имеющих катера или моторные лодки с мощностью двигателя до 100 л. с. (73,55 кВт) включительно. Льгота предоставляется в отношении одного транспортного средства.

Отчетность и сроки уплаты налога

Налогоплательщики-организации

Для налогоплательщиков, являющихся организациями, устанавливаются отчетные периоды по транспортному налогу, которыми признаются первый квартал, первое полугодие и девять месяцев текущего календарного года.

В 2003 году по итогам отчетных периодов не позднее месяца после окончания отчетного периода организации представляют в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств налоговые декларации по транспортному налогу и уплачивают авансовые платежи по данному налогу.

В 2004 году по итогам отчетных периодов не позднее чем по истечении месяца после окончания отчетного периода организации представляют в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств расчеты сумм авансовых платежей по транспортному налогу и уплачивают авансовые платежи исходя из соответствующей налогооблагаемой базы, налоговой ставки и коэффициента. Коэффициент определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на организации в отчетном периоде, к числу месяцев в налоговом периоде.

По итогам налогового периода не позднее чем по истечении месяца после его окончания организации представляют в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию и уплачивают исчисленную сумму транспортного налога за вычетом сумм, уплаченных в виде авансовых платежей.

Налогоплательщики-физические лица

В 2003 году уплата транспортного налога налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, производится ежегодно не позднее 1 июля года налогового периода.

Начиная с 1 января 2004 года уплата авансовых платежей по транспортному налогу налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, производится в размере 100% годовой суммы налога ежегодно не позднее 1 июля года налогового периода. В случае изменения налогооблагаемой базы перерасчет транспортного налога производится налоговым органом по окончании налогового периода. Уплата транспортного налога по итогам перерасчета производится не позднее 1 марта года, следующего за годом истекшего налогового периода.

7.3.4. Ростовская область

В Ростовской области транспортный налог введен Законом Ростовской области от 18 сентября 2002 г. № 265-ЗС «О транспортном налоге» (далее – Закон № 265-ЗС). Этот закон определяет ставки налога, порядок, сроки его уплаты, налоговые льготы и форму отчетности по данному налогу.

Кроме того, Законом № 265-ЗС определены плательщики транспортного налога, объект налогообложения, налоговая база и налоговый период, что не входит в компетенцию региональных властей. Поэтому установленные законом субъекта РФ определения плательщиков транспортного налога, объекта налогообложения, налоговой базы и налогового периода не подлежат применению в случае расхождения с формулировками НК РФ.

Налоговые ставки

Законом № 265-ЗС в Ростовской области установлены следующие ставки транспортного налога.

Ставки транспортного налога в ростовской области

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	**2**	**3**	**4**
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой *л. с.):*			
до 100 *л.* с. (до 73,55 кВт) включительно, с года выпуска которых прошло 10 лет и более	5	5	1-25
до 100 *л.* с. (до 73,55 кВт) включительно, с года выпуска которых прошло менее 10 лет	8,5	5	1-25
свыше 100 л.с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	10	7	1,4-35
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	30	10	2-50
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	50	15	3-75
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	100	30	6-150
Мотоциклы и *мотороллеры с мощностью двигателя (с* каждой *л. с.):*			
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	3	2	0,4-10
свыше 20 л.с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	5	4	0,8-20
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10	10	2-50
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой *л. с.):*			
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	6	10	2-50
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	6	20	4-100
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10	5	1-25
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	15	8	1,6-40

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	15	10	2-50
свыше 200л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	17	13	2,6-65
свыше 250л. с. (свыше 183,9 кВт)	40	17	3,4-85
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой л. с.)	10	5	1-25
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	5	5	1-25
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10	10	2-50
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10	10	2-50
свыше 100л. с. (свыше 73,55 кВт)	20	20	4-100
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20	20	4-100
свыше 100л. с. (свыше 73,55 кВт)	40	40	8-200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой л. с.):			
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25	25	5-125
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50	50	10-250
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых			
определяется валовая вместимость (с каждой регистровой			
тонны валовой вместимости)	20	20	4-100
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой л. с.)	25	25	5-125

Наименование объекта налогообложения	Налоговые ставки (в рублях)	Федеральные налоговые ставки	
		Базовые ставки (ст. 361 НК РФ)	Допустимый диапазон ставок
1	2	3	4
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200	200	40-1000

Как видно, ставки транспортного налога, введенные в Ростовской области, приняты в пределах допустимого диапазона налоговых ставок, утвержденных Налоговым кодексом. Ни по одному из видов транспортных средств законодателями Ростовской области не установлено минимальных или максимальных налоговых ставок. Базовые ставки установлены по снегоходам, мотосаням, всем водным и воздушным транспортным средствам, а также по мотоциклам и мотороллерам с мощностью двигателя свыше 35 л. с., легковым автомобилям с мощностью до 100 л. с., срок использования которых свыше 10 лет. Ниже базовых установлены ставки только в отношении автобусов. Законом Ростовской области предусмотрены дифференцированные ставки транспортного налога для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л. с. (критерий – срок использования автомобиля).

Льготы по уплате налога

От уплаты транспортного налога согласно ст. 9 Закона № 265-ЗС полностью освобождаются следующие категории налогоплательщиков:

1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, граждане, награжденные орденом Славы трех степеней, а также их общественные объединения (организации),использующие приобретаемые автотранспортные средства для осуществления уставной деятельности.

С 2004 года льгота предоставляется также Героям Социалистического Труда.

Для граждан основанием для предоставления льготы является книжка Героя Советского Союза, или Российской Федерации, или Социалистического Труда либо орденская книжка.

Для организаций основанием для предоставления льготы являются копии учредительных документов.

2) категории граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, указанные в Законе Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС.

Основанием *для* предоставления льготы является удостоверение инвалида или удостоверение участника ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

3) инвалиды, имеющие на праве собственности мотоколяски или легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт) либо владеющие ими на основании доверенности, выданной до 30 июля 2002 года (в отношении указанных в настоящем подпункте транспортных средств).

С 2004 года льгота по мотоколяскам заменена льготой для мотоциклов и мотороллеров.

Основанием для предоставления льготы является соответствующее удостоверение, а для инвалидов общего заболевания и инвалидов детства – справка медико-социальной экспертизы об инвалидности;

4) общественные организации инвалидов;

5) организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда не менее 25% .

Основанием для применения льготы является наличие копий учредительных документов, документов, подтверждающих факт установления инвалидности работников данных организаций, общий фонд оплаты труда и фонд оплаты труда работников данных организаций, являющихся инвалидами, а также документов, подтверждающих среднесписочную численность инвалидов среди работников данных организаций.

6) государственные унитарные предприятия, осуществляющие строительство, ремонт и содержание территориальных автомобильных дорог общего пользования;

7) государственные унитарные предприятия, осуществляющие автотранспортное обслуживание предприятий, занимающихся строительством, ремонтом и содержанием территориальных автомобильных дорог общего пользования;

8) государственные унитарные предприятия, осуществляющие функции снабжения предприятий, занимающихся строительством, ремонтом и содержанием территориальных автомобильных дорог общего пользования.

При исчислении налога за 2004 год Законом Ростовской области от 7 октября 2003 г. № 23-ЗС вводятся дополнительные льготы. Так, от уплаты транспортного налога с 2004 года освобождаются:

- учреждения, исполняющие уголовные наказания, и предприятия учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;
- органы внутренних дел, финансируемые из областного бюджета;

Основаниями для предоставления льготы являются копии правовых актов, регулирующих их деятельность.

- органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы.

Законом № 23-ЗС введено новое условие для применения льгот. Оно состоит в том, что граждане, имеющие право на льготу, при наличии нескольких объектов налогообложения освобождаются от уплаты налога по одному транспортному средству по их выбору. Следует иметь ввиду, что данное условие при меняется при исчислении налога за 2004 год.

Граждане, имеющие право на льготу, должны представлять, необходимы документы, подтверждающие это право, в налоговые органы.

Начиная с 2004 года граждане, имеющие право на льготу, представляют в налоговый орган заявление о предоставлении льготы в отношении выбранного ими транспортного средства с указанием марки транспортного средства и его государственного регистрационного номера, а также необходимые документы, подтверждающие право на льготу.

При возникновении права на льготу в течение налогового периода исчисление (перерасчет) налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых налогоплательщик имел право на льготу, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Отчетность и сроки уплаты налога

В 2003 году налоговым периодом признавался календарный год. Отчетные периоды не были установлены.

С 2004 года согласно Закону Ростовской области от 7 октября 2003 г. № 23-ЗС налоговым периодом признается календарный год, состоящий из отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Также Законом № 23-ЗС утвержден новый порядок исчисления авансовых платежей по налогу, порядок исчисления налога, а также порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей.

Налогоплательщики- организации

В 2003 году организации должны были представлять в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок до 1 апреля года налогового периода. Уплату налога следовало производить до 1 июня налогового периода.

С 2004 года для налогоплательщиков, являющихся организациями, отчетными периодами признаются первый, второй, третий и четвертый кварталы календарного года, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

По месту нахождения транспортных средств представляется расчет авансового платежа за истекший отчетный период в срок не позднее 20-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Авансовый платеж производится налогоплательщиками, являющимися организациями, в срок не позднее 20-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налоговая декларация с указанием суммы налога за истекший налоговый период представляется в срок не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате за истекший налоговый период, и суммой авансовых платежей, исчисленных за истекший налоговый период, подлежит уплате в срок не позднее 10 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики-физические лица

В 2003 году уплата налога производилась налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в срок до 1 июля года налогового периода.

С 2004 года в срок не позднее 1 июля года текущего налогового периода уплачивается авансовый платеж на основании налоговых уведомлений.

Отчетным периодом признается первое полугодие календарного года, по итогам которого уплачиваются авансовые платежи.

Сумма авансового платежа, подлежащая уплате, исчисляется налоговыми органами в размере одной второй от общей суммы налога за текущий налоговый период.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате за истекший налоговый период, и суммой авансового платежа, уплаченного в течение истекшего налогового периода, подлежит уплате на основании налогового уведомления в срок не позднее1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Глава 8. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

30 ноября 2004 г. Президент России В. В. Путин подписал закон, который вводит в Налоговый кодекс новую главу 31 – «Земельный налог». Разработка документа затянулась в связи с тем, что Совет Федерации потребовал внести изменения в законопроект, одобренный депутатами во всех трех чтениях. В результате возможность вступления новых правил расчета земельного налога уже со следующего года оказалась под большим сомнением. Ведь чтобы они вступили в силу с 1 января 2005 года, органы местного самоуправления должны принять и официально опубликовать местный закон за месяц до этой даты. Вероятность этого практически нулевая. Так что, скорее всего, весь 2005 год землевладельцы и землепользователи будут считать земельный налог по старым правилам.

Какие же правила действуют сейчас при расчёте земельного налога и что же измениться в связи с введением в действие новой главы Налогового Кодекса?

Согласно ст. 1 Раздела 1 Закона «О плате за землю»: «Использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за землю являются: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли.

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

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

Целью ведения платы за землю является стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населённых пунктах, формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчёте на год.

Основанием для установления и взимания налога за землю является документ, удостоверяющий право собственности, владения или пользования (аренды) земельным участком.

Права на земельные участки удостоверяются документами в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Идентификация земельного участка в Едином государственном реестре прав осуществляется по кадастровому номеру, который присваивается ему органом, осуществляющим деятельность по ведению государственного земельного кадастра.

Для того чтобы осуществить регистрацию прав на земельные участки, юридические лица и граждане должны представить соответствующие документы, необходимые для государственной регистрации прав, и документы об оплате регистрации. Далее органами юстиции осуществляется правовая экспертиза представленных на регистрацию документов и проверяется законность соответствующих сделок. На правоустанавливающих документах производятся соответствующие надписи, и выдается удостоверение о государственной регистрации прав. Государственная регистрация возникновения и перехода прав на недвижимое имущество удостоверяется свидетельством о государственной регистрации прав.

Кроме того, налогоплательщик может применять следующие документы:

- свидетельство на право собственности на землю по форме, утвержденной Указом Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1767 «О регулировании земельных отношений и развитии аграрной реформы в России» (в ред. от 25.01.1999);
- государственные акты на право пожизненного наследуемого владения земельными участками, на право бессрочного (постоянного) пользования земельными участками по формам, утвержденным Постановлением Совмина РСФСР от 17 сентября 1991 г. № 493 «Об утверждении форм государственного акта на право собственности на землю, пожизненного наследуемого владения, бессрочного (постоянного) пользования землей»;
- свидетельство о праве собственности на землю по форме, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 19 марта 1992 № 177 «Об утверждении форм свидетельства о праве собственности на землю, договора аренды земель сельскохозяйственного назначения и договора временного пользования землей сельскохозяйственного назначения».

В настоящее время указанные выше нормативные документы отменены, но в соответствии со статьей 6 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» изданные до введения в действие Земельного кодекса Российской Федерации и регулирующие земельные отношения, нормативные правовые акты Президента Российской Федерации и нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации применяются в части, не противоречащей Земельному кодексу Российской Федерации.

Впредь до выдачи документов, удостоверяющих право собственности, владения или пользования земельным участком, по согласованию с соответствующими комитетами по земельным ресурсам и землеустройству используются ранее выданные государственными органами документы, удостоверяющие это право.

На основании пункта 1 Инструкции № 56, налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, являющиеся собственниками земли, землевладельцами или землепользователями.

Определение этих понятий дает пункт 3 статьи 5 Земельного кодекса РФ:

- собственники земельных участков – лица, являющиеся собственниками земельных участков;
- землепользователи – лица, владеющие и пользующиеся земельными участками на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве безвозмездного срочного пользования;
- землевладельцы – лица, владеющие и пользующиеся земельными участками на праве пожизненного наследуемого владения.

Организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированные в качестве индивидуальных пред-

принимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Также плательщиками налога на землю являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (глава 26.2 НК РФ), плательщики единого сельхозналога (глава 26.1 НК РФ), плательщики единого налога на вмененный доход (глава 26.3 НК РФ).

Объектами налогообложения земельным налогом являются земельные участки, части земельных участков, земельные доли (при общей собственности на земельный участок), предоставленные организациям и физическим лицам в собственность, владение или пользование.

В частности объектами налогообложения являются:

- земли сельскохозяйственного назначения, предоставляемые хозяйственным товариществам и обществам, производственным кооперативам, иным коммерческим и некоммерческим организациям, подразделениям научно-исследовательских организаций, образовательным учреждениям сельскохозяйственного профиля, а также иным организациям для ведения сельскохозяйственного производства, создания защитных насаждений, научно-исследовательских, учебных и иных связанных с сельскохозяйственным производством целей;
- земли сельскохозяйственного назначения, предоставляемые гражданам для ведения крестьянского (фермерского) хозяйства и личного подсобного хозяйства;
- земли сельскохозяйственного назначения, предоставляемые гражданам и их объединениям для ведения садоводства, животноводства, огородничества и дачного строительства;
- земли промышленности, энергетики, транспорта, связи, используемые для обеспечения деятельности организаций и эксплуатации, расположенных на этих землях соответствующих объектов;
- земли связи, радиовещания, телевидения, информатики, используемые для обеспечения деятельности соответствующих организаций;
- земли для обеспечения космической деятельности;
- земли рекреационного назначения, предназначенные и используемые для организации отдыха, туризма, физкультурно-оздоровительной и спортивной деятельности граждан, в состав которых входят земельные участки, на которых находятся дома отдыха, пансионаты, кемпинги, объекты физической культуры и спорта, туристические базы, стационарные и палаточные туристско-оздоровительные лагеря, детские туристические станции, туристские парки, лесопарки, детские и спортивные лагеря, другие аналогичные объекты;
- земли лесного и водного фондов.

Налогоплательщикам становятся обладателями вышеперечисленных прав на земельные участки лишь после их государственной регистрации, поскольку статьей 131 ГК РФ предусмотрено, что право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре учреждениями юстиции. Таким образом, датой возникновения у организации или физического лица прав на земельный участок следует считать дату внесения соответствующих записей в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Статья 3 Закона № 1738-1 устанавливает, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и зем-

лепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

Земельный налог взимается в расчете на год с облагаемой налогом земельной площади. В облагаемую налогом площадь включаются земельные участки, занятые строениями и сооружениями, участки, необходимые для их содержания, а также санитарно-защитные зоны объектов, технические и другие зоны, если они не предоставлены в пользование другим организациям и физическим лицам. Основанием для определения такой площади служит документ, удостоверяющий право собственности, владения или пользования земельным участком.

За земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в раздельном пользовании нескольких организаций или физических лиц, земельный налог начисляется отдельно каждому пропорционально площади строения, находящегося в их раздельном пользовании.

За земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в общей собственности нескольких организаций или физических лиц, земельный налог начисляется каждому из этих собственников соразмерно их доле на эти строения.

На основании пункта 1 статьи 35 Земельного кодекса РФ при переходе права собственности на здание, строение, сооружение, находящиеся на чужом земельном участке, к другому лицу оно приобретает право на использование соответствующей части земельного участка, занятой зданием, строением, сооружением и необходимой для их использования, на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний их собственник.

Для плательщиков налога большое значение имеет четкое разделение земель, которые являются объектом налогообложения, на земли сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

Понятие и состав земель сельскохозяйственного назначения определяет статья 77 Земельного кодекса РФ.

Землями сельскохозяйственного назначения признаются земли за чертой поселений, предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей.

В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются:

- сельскохозяйственные угодья;
- земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, древесно-кустарниковой растительностью, предназначенной для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений, замкнутыми водоемами,
- земли, занятые зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

Согласно пункту 1 статьи 79 Земельного кодекса РФ сельскохозяйственные угодья – это пашни, сенокосы, пастбища, залежи, земли, занятые многолетними насаждениями (садами, виноградниками и другими).

Статья 5 закона № 1738-1 устанавливает, что земельный налог на сельскохозяйственные угодья устанавливается с учетом состава угодий, их качества, площади и местоположения. Поэтому площади земельных участков сельскохозяйственного назначения должны подлежать раздельному учету в зависимости от качества, состава и местоположения, так как земли каждого вида облагаются налогом по разным ставкам.

Статьей 12 Закона № 1738-1 установлен перечень льготных категорий земель, организаций и граждан которые освобождаются от уплаты налога на землю.

В разделе II Инструкции № 56 подробно рассмотрен порядок их применения.

Сельскохозяйственные товаропроизводители должны в первую очередь обратить внимание, что от уплаты налога на землю освобождаются:

- научные организации, опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства научно-исследовательских учреждений и учебных заведений сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля, а также научные учреждения и организации другого профиля за земельные участки, непосредственно используемые для научных, научно-экспериментальных, учебных целей и для испытания сортов сельскохозяйственных и лесохозяйственных культур;
- предприятия, учреждения, организации, а также граждане, получившие для сельскохозяйственных нужд нарушенные земли (требующие рекультивации), на первые 10 лет пользования или в целях добычи торфа, используемого на повышение плодородия почв.
- граждане, впервые организующие крестьянские (фермерские) хозяйства, освобождаются от уплаты земельного налога в течение пяти лет с момента предоставления им земельных участков.

Налог на землю взимается на всей территории России. При этом органам законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации предоставлено право устанавливать дополнительные льготы по земельному налогу в пределах суммы земельного налога, находящейся в распоряжении соответствующего субъекта Российской Федерации.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать льготы по земельному налогу в виде частичного освобождения на определенный срок, отсрочки выплаты, понижения ставки земельного налога для отдельных плательщиков в пределах суммы налога, остающейся в распоряжении соответствующего органа местного самоуправления.

В случае возникновения в течение года у налогоплательщиков права на льготу по земельному налогу они освобождаются от уплаты этого налога, начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу, хотя бы это право возникло и по истечении последнего срока уплаты налога.

При утрате в течение года права на льготу обложение налогом производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

За время действия закона о плате за землю ставки земельного налога практически каждый год подвергались индексации. Согласно ст. 7 Федерального закона от 07 июля 2003 г. № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» действующие в 2003 г. размеры ставок земельного налога, за исключением земельного налога за сельскохозяйственные угодья, применяются в 2004 г. с коэффициентом 1,1.

Земельный налог организациям и физическим лицам исчисляется исходя из налоговой базы (площади земельного участка, облагаемой налогом), утвержденных ставок земельного налога и налоговых льгот.

Если налогоплательщика имеет несколько земельных участков, облагаемых налогом по различным ставкам, то общий размер земельного налога определяется суммированием налога по этим земельным участкам.

Органы законодательной (представительной) власти субъектов РФ имеют право устанавливать и утверждать:

- ставки земельного налога по группам почв пашни, а также многолетних насаждений, сенокосов и пастбищ, исходя из средних размеров налога с одного гектара пашни и кадастровой оценки угодий;

- минимальные ставки земельного налога за один гектар пашни и других сельскохозяйственных угодий.

При исчислении сумм земельного налога для налогоплательщиков вводятся коррективы в зависимости от местоположения их земельных участков.

Налог за земли городов (поселков) определяют на основе средних ставок, приведенных в Приложении № 2 к Закону «О плате за землю». Данное приложение состоит из трех таблиц:

- первая таблица определяет средние ставки земельного налога в городах и других населенных пунктах в зависимости от численности населения и экономического района, в котором расположен населенный пункт;
- вторая таблица устанавливает коэффициенты увеличения средней ставки земельного налога в курортных зонах;
- третья таблица устанавливает коэффициенты увеличения средней ставки земельного налога в зависимости от статуса города, развития его социально-культурного потенциала.

Пунктом 29 Инструкции № 56 установлены сроки уплаты организациями и физическими лицами земельного налога равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Статьей 12 Федерального закона от 23 декабря 2003 года № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» установлено, что в 2004 году плательщики земельного налога за земли городов и поселков, плательщики земельного налога за сельскохозяйственные угодья, иные земли сельскохозяйственного назначения, находящиеся в государственной собственности до разграничения государственной собственности на землю, перечисляют указанные платежи в полном объеме на счета органов федерального казначейства с последующим распределением доходов от их уплаты между уровнями бюджетной системы Российской Федерации.

В 2004 году сохраняется порядок перечисления земельного налога земли городов и поселков и земли сельскохозяйственного назначения по кодам бюджетной классификации, установленный Федеральным законом от 15 августа 1996 г. № 115-ФЗ «О бюджетной классификации в Российской Федерации». Согласно Приложению 2 к этому Закону земельный налог за указанные земли перечисляются в 2004 г. по следующим кодам бюджетной классификации:

- по коду 1050701 – земельный налог за земли сельскохозяйственного назначения;
- по коду 1050702 – земельный налог за земли городов и поселков;
- по коду 1050703 – земельный налог за другие земли несельскохозяйственного назначения;

При неуплате налога в срок налогоплательщику направляется требование об уплате налога.

Требование об уплате налога – это направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Установлены обязательные реквизиты, которые должно содержать требование об уплате налога:

1) сведения о сумме задолженности по налогу;
2) сведения о размере пеней, начисленных на момент направления требования;

3) установленный срок уплаты налога;
4) срок исполнения требования;
5) меры по взысканию налога и обеспечению обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения статьи, которая устанавливает обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Передается требование об уплате налога руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования.

Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога. Так, при неуплате налога по сроку 15 сентября требование об уплате налога должно быть направлено не позднее 15 декабря, а по сроку 15 ноября – не позднее 15 февраля.

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

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

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

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика. В случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету, возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки.

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

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

Налоговые органы ведут в установленном порядке учет налогоплательщиков земельного налога, осуществляют контроль над правильностью исчисления и своевременностью его уплаты.

Организации – плательщики земельного налога обязаны ежегодно не позднее 1 июля представлять в налоговый орган по месту нахождения налогооблагаемых объектов налоговую декларацию. Ее форма и порядок заполнения утверждены приказом МНС России от 29 декабря 2003 г. № БГ-3-21/725 «Об утверждении формы налоговой декларации по земельному налогу и инструкции по ее заполнению».

Уплата земельного налога производится по месту нахождения земельных участков.

При наличии у налогоплательщика объектов налогообложения, расположенных на территории нескольких муниципальных образований, находящихся в ведении одного налогового органа, в котором осуществляется постановка на учет налогоплательщика по месту нахождения земельных участков, заполняется одна налоговая декларация. При этом на каждый объект налогообложения заполняется отдельный лист соответствующих разд. 1, 2, 3, 4 и 5.

Организации, состоящие на учете в межрегиональных (межрайонных) инспекциях МНС России по крупнейшим налогоплательщикам, в соответствии с Инструкцией по заполнению налоговой декларации по земельному налогу, представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту нахождения земельных участков в общеустановленном порядке. Кроме того, налоговая декларация по земельному налогу должна представляться налогоплательщиком по каждому соглашению о разделе продукции по месту нахождения участка недр.

Организации, которые освобождены от уплаты земельного налога в соответствии со ст. 12 Закона о плате за землю, тоже должны представлять в налоговые органы налоговые декларации по земельному налогу. Это обусловлено тем, что ст. 12 устанавливает льготы по земельному налогу, но не выводит те или иные земельные участки из объектов налогообложения и не освобождает организации от обязанностей налогоплательщиков.

Декларация предоставляется и если льготы предоставлены органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления.

Нормативная цена земли представляет собой показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения, исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости, введенный для обеспечения экономического регулирования земельных отношений при передаче земли в собственность, установлении коллективно-долевой собственности на землю, передаче по наследству, дарении и получении банковского кредита под залог земельного участка.

Пунктом 13 статьи 3 Федерального закона РФ от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» установлено, что нормативная цена земли применяется для целей, указанных в статье 65 Земельного кодекса РФ, в случаях, если кадастровая стоимость земли не определена.

Порядок определения нормативной цены земли установлен Постановлением Правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли». В соответствии с данным постановлением нормативная цена земли применяется в случаях, предусмотренных законодательством РФ, и ежегодно определяется органами исполнительной власти субъектов РФ для земель различного целевого назначения по оценочным зонам, административным районам, поселениям или их группам.

Предложения об оценочном зонировании территории субъекта РФ и о нормативной цене земли по указанным зонам представляются комитетами по земельным ресурсам и землеустройству.

В силу сложившихся в России особенностей обложения земельным налогом базовая величина нормативной цены по части земель может не соответствовать реально существующему уровню рыночных цен. Органы местного самоуправления вправе своими решениями уточнять количество оценочных зон и их границы, повышать или понижать нормативную цену земли, но не более чем на 25 процентов.

Нормативная цена земли не должна превышать 75 процентов уровня рыночной цены на типичные земельные участки соответствующего целевого назначения.

В соответствии с Письмом Комитета РФ по земельным ресурсам землеустройству от 28 декабря 1994 г. № 1-16/2096 «О порядке определения нормативной цены земли» в условиях формирования земельного рынка основными источниками получения информации о рыночных ценах на землю могут быть:

- договора купли-продажи земельных участков, заключенные по результатам конкурсов и аукционов;
- договорные цены на земельные участки, выкупаемые гражданами в собственность;
- данные о предложениях по продаже земельных участков по информационным риэлтерским и иным бюллетеням, объявлениям и сообщениям о намерениях продать земельный участок. При использовании этих данных следует учитывать, что результаты совершенных сделок (как показывает практика) ниже цены предложения на 20-50%;
- данные государственной статистики.

При использовании перечисленных источников информации из рыночной цены застроенного земельного участка исключается цена расположенных на нем объектов недвижимости.

В условиях недостаточной информации о реально складывающихся рыночных ценах при совершении сделок с земельными участками, учитывая сложность решаемой задачи и ее социально-экономическую значимость, определение складывающегося уровня рыночных цен на землю и соответствующей ему нормативной цены земли предлагается производить экспертным путем на основе указанных ранее источников информации, их анализа с учетом характера и достоверности каждого из этих источников и обобщения экспертных оценок специалистов комитетами по земельным ресурсам и землеустройству.

В качестве экспертов привлекаются специалисты:

- органов исполнительной власти субъекта РФ по финансам, земельным ресурсам и землеустройству, управлению имуществом, налогам, градостроительству и архитектуре;
- администраций районов и городов;
- агентств по торговле недвижимостью и организации аукционных торгов;
- территориальных проектных организаций и организаций, выполняющих работы по экономической оценке территорий;
- органов управления ведущими отраслями хозяйственного комплекса региона;
- по инженерно-транспортному обустройству территории;
- региональных банков, осуществляющих ипотечное кредитование.

В зависимости от местных условий и категории оцениваемых земель в качестве экспертов могут также привлекаться специалисты:

- сельского, лесного, водного и иного хозяйства;
- горного дела;
- экологии и охраны природы, охраны памятников истории и культуры;
- отдыха, туризма и других областей.

Для последующего ценового зонирования на территории субъекта РФ выделяются следующие основные группы земель:

1) земли городов и поселков;
2) земли сельских населенных пунктов;
3) земли несельскохозяйственных (промышленных) предприятий вне черты населенных пунктов;
4) земли для садоводства, животноводства, личного подсобного хозяйства вне черты населенных пунктов;

5) земли сельскохозяйственного назначения (вне черты населенных пунктов), кроме земель, предоставленных для садоводства, животноводства, личного подсобного хозяйства (далее по тексту – земли сельскохозяйственного назначения).

Экспертные оценки величины нормативной цены выделенных групп земель производятся последовательно, начиная с земель городов с наиболее развитым социально-культурным потенциалом на территории субъекта РФ.

Расчетная нормативная цена земли определяется исходя из экспертных оценок специалистов, учитывающих комплекс факторов, влияющих на нее.

Факторами, влияющими на нормативную цену земли города, поселка, сельского населенного пункта, а также земель для садоводства, животноводства, личного подсобного хозяйства вне населенных пунктов, являются:

- обеспеченность территории внешними и внутренними магистральными и местными транспортными сетями, транспортная доступность основных региональных административных, культурных центров;
- обеспеченность территории инженерными сетями и сооружениями коммунального хозяйства (водоснабжение, теплоснабжение, газификация, электроснабжение, телефонизация, канализация стоков);
- численность и плотность населения;
- уровень развития социальной сферы (обеспеченность жилым фондом, медицинскими, образовательными, торговыми и другими учреждениями социальной сферы);
- санитарно – гигиенические условия и состояние окружающей среды (загрязнение, запыление и др.);
- состояние природного комплекса, архитектурно – ландшафтные условия (наличие водоемов, лесов, санаториев, домов отдыха и других рекреационных зон и объектов);
- уровень развития хозяйственного комплекса, уровень доходов и занятости населения;
- безопасность проживания;
- инженерно-геологические условия строительства (сейсмичность, подверженность территории карстовым явлениям, наводнениям, оползням, селям, подтоплению, эрозии);
- качество почвы (для земель поселков, сельских населенных пунктов, садоводческих и животноводческих товариществ, а также для земель личного подсобного хозяйства).

Факторами, влияющими на нормативную цену земли несельскохозяйственных (промышленных) предприятий вне населенных пунктов являются:

- уровень развития производственной инфраструктуры региона: наличие и близость грузовых портов, узловых железнодорожных станций, обеспеченность магистральными и местными транспортными сетями, расположение предприятий, перерабатывающих местное сырье и сельскохозяйственную продукцию, пунктов приемки, складирования и хранения готовой продукции и т.д.;
- уровень инженерного обустройства территории;
- уровень развития социальной сферы близлежащих населенных пунктов и возможность привлечения квалифицированной рабочей силы;
- экологическое состояние и устойчивость природного комплекса.

Факторами, влияющими на нормативную цену земли сельскохозяйственного назначения, являются:

- обеспеченность территории магистральными и местными транспортными сетями, доступность рынков сбыта, предприятий по хранению и переработке сельскохозяйственной продукции, удаленность от региональных промышленных и культурных центров;
- уровень развития социальной сферы близлежащих населенных пунктов;

- уровень плодородия почв сельскохозяйственных угодий;
- санитарно-гигиенические условия и состояние окружающей среды.

Районные (городские) комитеты по земельным ресурсам и землеустройству выдают заинтересованным лицам документ о нормативной цене земли конкретного земельного участка.

Государство оставляет за собой право контролировать целевое использование земли. В действующем законодательстве предусмотрено, что за земельные участки, неиспользуемые или используемые не по целевому назначению, ставка земельного налога устанавливается в двукратном размере.

Совет Федерации одобрил поправки в статью 8 Закона Российской Федерации от 11 октября 1991 года № 1738-I «О плате за землю». Согласно принятым изменениям с 1 января 2005 года налог за земельные участки, предоставленные в собственность физических и юридических лиц на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, взимается в двукратном размере в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения установленного трехлетнего срока проектирования и строительства сумма земельного налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх однократного размера земельного налога, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Земельный налог за земельные участки, предоставленные в собственность физических и юридических лиц на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, взимается в четырехкратном размере в течение периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Земельный налог за земельные участки, приобретенные в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, взимается в двукратном размере в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Эти положения будут распространяется на правоотношения, возникшие с 2000 года.

Согласно ст. 396 НК земельный налог устанавливается Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами о налоге представительных органов местного самоуправления, и обязателен к уплате на территории этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается Налоговым кодексом и законами о налоге указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории этих субъектов Российской Федерации.

При установлении налога представительные органы местного самоуправления (органы законодательной (представительной) власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют в пределах и порядке, установленных ст. 396 НК налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, а также могут определять налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера необлагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

8.1. Налогоплательщики

На основании ст. 397 налогоплательщиками являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации собственниками земельных участков, землевладельцами или землепользователями.

Не являются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, по которым указанные лица признаются землепользователем на праве безвозмездного срочного пользования.

8.2. Объект налогообложения

Объектом налогообложения, согласно ст. 398, признаются земельные участки, расположенные в пределах территории муниципального образования (города Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации, в пределах лесного фонда

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной и муниципальной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, составной частью которых являются обособленные водные объекты.

8.3. Налоговая база

Налоговая база по налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 398 НК

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Согласно п. 2 ст. 66 Земельного кодекса, для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель, за исключением случаев, определенных п. 3 ст. 66 ЗК. Порядок проведения государственной кадастровой оценки земель устанавливается Правительством Российской Федерации.

Правила проведения государственной кадастровой оценки земель определены Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 апреля 2000 г. N 316

8.4. Порядок определения налоговой базы

Согласно ст. 400 НК порядок определения налоговой базы определяется в отношении каждого земельного участка исходя из его кадастровой стоимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база определяется отдельно в отношении частей (долей) земельного участка, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений о земельном участке, полученных из земельного кадастра о каждом земельном участке, в отношении которого налогоплательщик признается собственником или землепользователем.

Налогоплательщики, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений о земельном участке, полученных из земельного кадастра о каждом земельном участке, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Если иное не предусмотрено п. 2 ст. 400 НК, налоговая база не определяется налогоплательщиками, являющимися физическими лицами. При этом налоговая база по каждому налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение Государственного земельного кадастра.

Налоговая база уменьшается на необлагаемую налогом сумму в размере 10000 рублей в отношении каждого земельного участка, находящегося в собственности следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов I группы;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны и боевых действий;

5) физических лиц, получающих льготы в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», а также с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

6) физических лиц, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах.

Уменьшение налоговой базы на необлагаемую налогом сумму, установленную п. 5 ст. 400 НК, производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения недвижимого имущества.

Если размер необлагаемой суммы, предусмотренной п. 5 ст. 400 НК, превышает размер налоговой базы по объекту недвижимого имущества, налоговая база принимается равной нулю.

1. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, согласно ст. 401 НК, определяется для каждого из налогоплательщи-

ков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доли в общей долевой собственности.

В аналогичном порядке определяется налоговая база для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами – собственниками земельных долей, возникших (выделенных) в результате приватизации сельскохозяйственных угодий.

2. Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

3. В случае, когда при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к покупателю в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доли в праве собственности на данный земельный участок.

В случае, когда покупателями здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доли в праве собственности (в площадях) на указанную недвижимость.

Налоговым периодом, согласно ст. 402 НК, признается календарный год.

Отчетным периодом по налогу для налогоплательщиков, являющихся организациями и налогоплательщиков – физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, устанавливается квартал.

При установлении налога представительный орган местного самоуправления (города Москвы или Санкт-Петербурга) вправе для налогоплательщиков, являющихся организациями, установить отчетным периодом месяц, а также не устанавливать отчетный период.

1. Согласно ст. 403 НК налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами о налоге представительных органов местного самоуправления (законами городов Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

0,3 процента – в отношении:

- земельных участков, предоставленных сельскохозяйственным товаропроизводителям (за исключением производящих подакцизную продукцию), отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям сельскохозяйственного использования в составе земель поселений и используемых указанными лицами для сельскохозяйственного производства;
- земельных участков, отнесенных к жилой территориальной зоне в составе земель поселений, занятых жилищным фондом (за исключением части земельного участка, приходящегося на объект, не относящийся к жилищному фонду) или предоставленных для жилищного строительства;
- земельных участков, предоставленных для личного подсобного хозяйства, для садоводства, огородничества или животноводства физическим лицам и (или) их объединениям;

1,5 процента — в отношении:

- частей земельных участков, приходящихся на объекты, не относящиеся к жилищному фонду;
- прочих земельных участков.
- Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков, категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Освобождаются от налогообложения (согласно ст. 404 НК):

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации, в части земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на них функций;

2) религиозные организации, в части принадлежащих им земельных участков, отведенных для основания и содержания культовых зданий и сооружений;

3) организации, в части земельных участков, непосредственно занятых объектами мобилизационного назначения и (или) мобилизационными мощностями, законсервированными и (или) не используемыми в производстве, всеми видами мобилизационных запасов (резервов) и другим имуществом мобилизационного назначения, отнесенного к создаваемым по решениям органов государственной власти страховым запасам; испытательными полигонами, снаряжательными базами, аэродромами государственной авиации, объектами единой системы организации воздушного движения и другими объектами, отнесенными в соответствии с законодательством к объектам особого назначения.

Сумма налога, согласно ст. 405 Н.К, исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

2. Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и авансовые платежи по налогу самостоятельно.

Налогоплательщики – физические лицами, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога и авансовые платежи по налогу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

3. Представительный орган местного самоуправления (города Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

Если иное не предусмотрено п. 2 ст. 405 НК, налог и авансовые платежи по налогу не исчисляются налогоплательщиками, являющимися физическими лицами. При этом сумма налога и авансового платежа по налогу, подлежащие уплате в бюджет налогоплательщиком, являющимся физическим лицом, исчисляются налоговыми органами.

4. Сумма авансовых платежей исчисляется исходя из процентной доли предполагаемой суммы налога за налоговый период. Размер процентной доли устанавливается нормативными правовыми актами о налоге представительных органов местного самоуправления (законами городов Москвы и Санкт-Петербурга). При этом сумма авансовых платежей по налогу не может превышать предполагаемую сумму налога за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммой налога, исчисленной в соответствии с п. 2 ст. 405 НК, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

5. Налогоплательщики, которым отчетный период определен как месяц, авансовые платежи по налогу исчисляют по истечении отчетного периода как одна двенадцатая соответствующей налоговой ставке процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налогоплательщики, которым отчетный период определен как квартал, авансовые платежи по налогу исчисляют по истечении отчетного периода как одна четвертая соответствующей налоговой ставке процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

6. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (владения, пользования) на земельный участок (его части), исчисление суммы налога (авансового платежа по налогу), в отношении

данного земельного участка (его части), производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (владении, пользовании) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения указанных прав, а также месяц их прекращения принимается за полный месяц.

7. Представительный орган местного самоуправления (города Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

8. Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со ст. 398 НК

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу, исчисление суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка (его части), по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

9. Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, обязаны ежегодно сообщать в налоговые органы по месту нахождения земельных участков сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 398 НК по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом до 1 февраля этого года.

При этом предоставляются сведения о кадастровом номере земельного участка, его местоположении (адрес), площади, категории земель, к которой отнесен земельный участок, и разрешенное использование земельного участка, сведения о собственниках (землевладельцах, землепользователях), в том числе о физических лицах-собственниках земельных долей, возникших в результате приватизации сельскохозяйственных угодий, данные о кадастровой стоимости земельного участка, а также другие данные, необходимые для исчисления и уплаты налога и авансовых платежей по налогу.

10. Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, обязаны ежемесячно сообщать в налоговые органы по месту нахождения земельных участков сведения о лицах, получивших или утративших право собственности, владения или пользования земельными участками в течение каждого календарного года.

11. Сведения, указанные в п. 8 и 9 ст. 405 НК, представляются органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра по формам, утвержденным Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

12. По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель, кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года, подлежат доведению до налогоплательщиков органами местного самоуправления (исполнительными органами власти городов Москвы и Санкт-Петербурга) в срок не позднее 1 марта это года.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, установленные нормативными правовыми актами о налоге органов местного самоуправления (законами городов Москвы и Санкт-Петербурга).

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают исчислен-

ную сумму налога с учетом подлежащих к уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 398 НК.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налоговое уведомление направляется налогоплательщику в сроки, установленные нормативными правовыми актами о налоге представительных органов местного самоуправления (законами городов Москвы и Санкт-Петербурга).

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивающие налог на основании налогового уведомления, уплачивают налог в сроки, указанные в соответствующем налоговом уведомлении.

В соответствии со ст. 407 НК налогоплательщики, являющиеся организациями, и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу.

Форма налоговой декларации по налогу утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу.

Форма налогового расчета по авансовым платежам по налогу утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Налоговые декларации по налогу (налоговые расчеты по налогу) представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые расчеты по авансовым платежам налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Глава 9. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Введенная с 1 января 2002 г. глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» [1] Налогового кодекса Российской Федерации сформировала такую систему налогообложения добываемых полезных ископаемых, которая не учитывает природных условий эксплуатации месторождений и дает дополнительные преимущества предприятиям, располагающим относительно лучшими участками недр. На развитии нефтегазового бизнеса, особенно в долгосрочной перспективе, это может сказаться самым негативным образом. Минфин России в свое время оценивал налог на добычу полезных ископаемых в размере 16,5 процентов с оборота. Следовательно, если компания не может заплатить этот «оброк», то разработка месторождения должна быть прекращена.

9.1. Правовой статус налога на добычу полезных ископаемых

Все платежи, взимание которых так или иначе связано с взаимодействием человека и природы, независимо от их «налогового» статуса можно подразделить на экологические и природоресурсные платежи. Если объектом экологических платежей является вредное воздействие человека на природу (например, экологический налог – статья 13 НК РФ), то объектом природоресурсных платежей являются отношения по использованию различного рода природных ресурсов (земли, лесов, вод, недр и пр.), а также результат такого использования. В контексте приведенного деления *налог на добычу полезных ископаемых*, безусловно, *следует отнести к группе платежей за природопользование*, поскольку объектом данного налога является добыча полезных ископаемых (статья 336 НК РФ), которая является одним из видов пользования недрами (статья 6 Закона РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (в редакции Федерального закона от 03 марта 1995 г. № 27-ФЗ) – далее Закон «О недрах»). При разграничении указанных выше видов платежей следует отметить, что поскольку экологические платежи не носят характера гражданско-правовой ответственности, то им не свойственна компенсационная природа, заключающаяся в том, что за счет уменьшения имущественной сферы одного субъекта восстанавливается нарушенная имущественная сфера другого субъекта. Имущественная компенсация вреда, причиненного природной среде, достигается иным путем, а именно взысканием убытков с причинителя вреда (статья 77 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»). Группа платежей за природопользование имеет весьма неопределенный правовой статус, поскольку не дает четких оснований для отнесения указанных платежей к налогам, сборам или гражданско-правовым платежам. Однако, как представляется, применительно к налогу на добычу полезных ископаемых значимость указанной проблематики существенно снижается, поскольку указанный налог ориентирован на обложение стоимости добытых полезных ископаемых (статьи 336–338 НК РФ) и не является условием предоставления государством права пользования недрами. С учетом изложенного представляется очевидным, что налог на добычу полезных ископаемых является именно налоговым платежом, поскольку отвечает законодательно установленным признакам налога (статья 8 НК РФ), в частности: индивидуальная безвозмездность, обязательный (принудительный) характер, поступление в бюджет, односторонний характер. После вступления в силу изменений, внесенных в текст главы 26 НК РФ Законом № 57-ФЗ применительно к порядку уплаты налога на добычу полезных ископаемых (а именно – после 01.01.2003 г.) налог на добычу полезных ископаемых уплачивается единовременно по итогам налогового периода (статья 344 НК РФ (с изменениями, внесенными Законом № 57-ФЗ)). Следовательно, авансовый характер у данного обязательного платежа отсутствует.

[1] Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» введена Федеральным законом от 08 августа 2001 № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» .

Вместе с тем, несмотря на указание в статье 344 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01 января 2003 г.) на то, что налог на добычу полезных ископаемых уплачивается по итогам налогового периода путем внесения авансовых платежей, на взгляд автора статус налога на добычу полезных ископаемых не приобретал характер налогового сбора. Дело в том, что применительно к налогу авансовые платежи являются лишь способом уплаты налога, обеспечивающим поступление сумм налогов в бюджет равномерно в течение налогового периода. При этом сама по себе сумма авансового платежа налогом не является, на что неоднократно обращалось внимание в литературе, тогда как авансовый характер сбора является одним из признаков сбора как такового. Таким образом, установленный законодательством о налогах и сборах авансовый способ уплаты налога не должен вводить в заблуждение налогоплательщиков относительно правового статуса обязательного платежа.

Следующим этапом при определении правового характера налога на добычу полезных ископаемых является отнесение его к группе прямых или косвенных налогов. Косвенные налоги взимаются в процессе расходования материальных благ (в процессе потребления), тогда как прямые налоги – в процессе приобретения и накопления материальных благ. Источник уплаты прямых налогов формируется у налогоплательщика, тогда как источник уплаты косвенных налогов поступает налогоплательщику в составе иных платежей (как правило, цены). Анализ всех признаков *прямых налогов* позволяет сделать вывод, что именно к данной группе налог на добычу полезных ископаемых и относится. Во-первых, предметом налога на добычу полезных ископаемых является имущество – полезные ископаемые, а не денежные средства. Во-вторых, связь с исполнением по сделке (реализацией), которое, как правило, выступает объектом косвенных налогов, отсутствует, однако в наличии прямая связь с предметом налогообложения. В-третьих, взимается данный налог непосредственно в виде денежного платежа в бюджет (отсутствует завуалированный характер налогового изъятия).

В-четвертых, источник уплаты налога формируется у налогоплательщика. В-пятых, бремя уплаты налога не перелагается на третьих лиц. В свою очередь, относясь к группе прямых налогов, налог на добычу полезных ископаемых *является налогом личным*, поскольку взимается он исходя из стоимости добытых полезных ископаемых в течение налогового периода (статьи 338 и 343 НК РФ). В завершение характеристики правового статуса налога на добычу полезных ископаемых следует указать, что данный налог относится к числу налогов *неокладных*, т. е. налогов, которые самостоятельно рассчитываются налогоплательщиком, что прямо следует из статьи 52, пункта 1 статьи 338 и статьи 343 НК РФ.

Плательщиками НДПИ признаются пользователи недр – организации (российские и иностранные) и индивидуальные предприниматели. Об этом сказано в статье 334 НК РФ. Как следует из статьи 9 Закона РФ от 21.02.92 № 2395-1 «О недрах» (далее – Закон о недрах), статус пользователя недр лицо приобретает с момента государственной регистрации лицензии на право пользования участком недр или вступления в силу соглашения о разделе продукции [2]. Пользователь недр признается налогоплательщиком вне зависимости от вида пользования недрами на предоставленном участке.

Отсутствие лицензии на право пользования недрами означает, что нет и обязанности по уплате налога, поскольку в данном случае в соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ не определен налогоплательщик. Однако в такой ситуации (отсутствие обязанности по

уплате НДПИ) лицо, пользующееся недрами без соответствующей лицензии, должно возместить государству убытки. Это установлено статьей 51 Закона о недрах и распоряжением Правительства РФ от 22 августа 1998 г. № 1214-Р «О возмещении убытков, причиненных в результате самовольного пользования недрами» .

Нередко на практике складываются ситуации, когда полезные ископаемые добываются в рамках осуществления совместной деятельности или для фактического выполнения работ по добыче привлекаются подрядчики. Плательщиком НДПИ в таком случае является лицо, которому выдана лицензия на право пользования недрами. Именно оно должно вести учет количества добытого полезного ископаемого, исчислять и уплачивать налог, а также представлять налоговую декларацию.

Налогоплательщики уплачивают НДПИ по месту нахождения участков недр, предоставленных им в пользование. Для этого организации и предприниматели должны быть зарегистрированы в качестве плательщиков налога. На это указывает пункт 1 статьи 335 НК РФ.

Если полезные ископаемые добываются на территории России, постановка на учет в качестве плательщика НДПИ осуществляется по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование. Что следует понимать под местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование? Для целей 26-й главы Налогового кодекса это – территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

Если же добыча полезных ископаемых производится на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне России, а также за пределами России, но на территории, находящейся под ее юрисдикцией или арендуемой у иностранных государств, постановка на учет в качестве плательщика НДПИ происходит по месту нахождения организации (месту жительства физического лица).

Особенности постановки на учет в качестве плательщика НДПИ определены приказом МНС России от 31 декабря 2003 № БГ-3-09/731 «Об утверждении особенностей постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых».

Как следует из этого документа, постановка на учет (снятие с учета) происходит в уведомительном порядке. Лицензирующие органы передают в налоговые органы соответствующие сведения о предоставлении прав на пользование природными ресурсами. Те в свою очередь направляют налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе. На все эти операции государственным органам отведено 30 дней с момента выдачи лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Согласно статье 11 Закона о недрах предоставление участка недр в пользование на условиях соглашения о разделе продукции оформляется лицензией на пользование недрами.

В соответствии с пунктом 3 статьи 335 НК РФ особенности постановки на учет плательщиков НДПИ определяются Минфином России. Однако поскольку на сегодняшний день соответствующий документ Минфином России не принят, продолжает действовать приказ МНС России № БГ-3-09/731.

Обратите внимание: если налогоплательщик ведет добычу полезных ископаемых на нескольких участках, расположенных в разных муниципальных образованиях субъекта Российской Федерации, постановка на учет производится только в одном налоговом органе.

Тот факт, что плательщики НДПИ подлежат постановке на учет по месту нахождения участка недр, определяет особенности уплаты этого налога и порядок заполнения платежных документов. Что же касается взаимодействия налогоплательщика с налоговыми органами – представления налоговой декларации, подачи заявлений о зачете или возврате излишне упла-

ченной суммы налога или излишне взысканного налога, – то оно осуществляется через инспекцию по месту нахождения (жительства) налогоплательщика или межрайонную (межрегиональную) инспекцию (в случае постановки на учет в такой инспекции).

Постановка на учет в налоговом органе крупнейших налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога производится в порядке, установленном приказом МНС России от 31 августа 2001 № БГ-3-09/319.

Согласно статье 341 Налогового кодекса налоговый период по НДПИ – один календарный месяц. Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ). Как уже упоминалось, уплата налога осуществляется на территории того субъекта (субъектов) РФ, в котором налогоплательщик зарегистрирован в качестве плательщика НДПИ (п. 2 ст. 343 НК РФ).

Налоговая декларация представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Она заполняется в единственном экземпляре в целом по всей добыче, произведенной налогоплательщиком, и подается в тот налоговый орган, в котором налогоплательщик зарегистрирован по месту своего нахождения (жительства), а не в тот, где он зарегистрирован в качестве плательщика НДПИ. Обязанность по представлению декларации возникает у налогоплательщика с того налогового периода, в котором фактически началась добыча полезных ископаемых. Так сказано в статье 345 НК РФ. В случае приостановления добычи обязанность по представлению декларации сохраняется.

По организациям, отнесенным к категории крупнейших налогоплательщиков в соответствии с приказом МНС России от 10 августа 2001 г. № БГ-3-08/279, работа по налоговому контролю по налогу на добычу полезных ископаемых возлагается на межрегиональные (межрайонные) инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам, в которых они состоят на учете в соответствии с приказом МНС России от 31 августа 2001 г. № БГ-3-09/319.

9.2. Объекты налогообложения по НДПИ

При определении объекта налогообложения необходимо учитывать, что Российская Федерация обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на континентальном шельфе и в исключительно экономической зоне Российской Федерации (статья 67 Конституции Российской Федерации). Определение и границы континентального шельфа Российской Федерации установлены Федеральным законом от 30 ноябрь 1995 г. № 187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации» . Определение и границы исключительной экономической зоны Российской Федерации установлены Федеральным законом от 17января 1998 г. № 191-ФЗ «Об исключительной экономической зоне Российской Федерации» . К территориям, арендуемым Российской Федерацией у иностранных государств или используемым ею на основании международного договора, в частности, относится архипелаг Шпицберген (Норвегия).

Объекты налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых определены в пункте 1 статьи 336 НК РФ. Ими признаются полезные ископаемые:

- добытые из недр на территории России на участке, предоставленном налогоплательщику в пользование;

- извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством о недрах;

- добытые из недр за пределами территории России (на территориях, находящихся под юрисдикцией России, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Полезное ископаемое, добытое из недр на лицензионном участке, признается объектом налогообложения вне зависимости от вида пользования недрами, указанного в лицензии. Так, если полезное ископаемое добыто при пользовании недрами на основании лицензии только на поиск и оценку месторождений (только на строительство и эксплуатацию подземных сооружений), оно подлежит налогообложению. Если лицензия на право пользования недрами отсутствует, добытое полезное ископаемое не является объектом налогообложения.

Что касается полезных ископаемых, извлеченных из отходов (потерь) добывающего производства, то они являются самостоятельным объектом налогообложения, только если на их использование выдана отдельная лицензия в соответствии с Законом о недрах. Полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь), подлежат налогообложению, если использование последних выделено в отдельный объект лицензирования, отличный от добычи полезных ископаемых из недр.

Что же такое *полезное ископаемое*? В статье 337 НК РФ дано такое определение: это – продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту. Если для отдельного добытого полезного ископаемого такие стандарты отсутствуют, то применяется стандарт организации (предприятия).

Таким образом, для налогообложения значение имеет не производство продукции, соответствующей какому-либо стандарту, а извлечение из недр минерального сырья, содержащего (потенциально) такую продукцию. Минеральное сырье может быть реализовано без проведения каких-либо операций по производству из него соответствующей продукции – объект налогообложения тем не менее возникнет.

Не признается полезным ископаемым продукция обрабатывающей промышленности, то есть продукция, полученная в результате дальнейшей переработки. Например, бензин и другие нефтепродукты, аффинированный (химически чистый) металл, известь и др.

Налоговая база по НДПИ – это стоимость добытых полезных ископаемых. Сказанное не относится к добыче нефти, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. При их добыче налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Это следует из статьи 338 НК РФ. В целях обеспечения своевременного и правильного определения налоговой базы по налогу налогоплательщик должен вести отдельный учет количества и отдельно определять налоговую базу в отношении добытых полезных ископаемых, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 0 процентов, в том числе в части: нормативных потерь и добытого попутного газа.

Из сказанного выше можно сделать *вывод*, что для формирования налоговой базы по НДПИ нужны две составляющие: количество добытого полезного ископаемого и его стоимость.

Количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется по полезному ископаемому, в отношении которого в данном налоговом периоде завершен технологический процесс по его добыче (извлечению) из недр (отходов, потерь).

Порядок определения количества добытого полезного ископаемого установлен статьей 339 НК РФ. Как сказано в пункте 7 этой статьи, при определении количества добытого полезного ископаемого учитывается только то полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по его добыче (извлечению) из недр (отходов, потерь). Комплекс технологических операций устанавливается в техническом проекте разработки конкретного месторождения полезных ископаемых.

Количество добытого полезного ископаемого определяется *прямым* или *косвенным методом*. Прямой метод – это определение количества путем применения измерительных средств и устройств непосредственно к добытому полезному ископаемому. Косвенный – это метод, при котором количество добытого полезного ископаемого определяется по данным о его содержании в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

Метод, который применяет налогоплательщик, должен быть зафиксирован в его учетной политике. В течение всей деятельности налогоплательщика по добыче полезного ископаемого этот метод изменению не подлежит. Единственное исключение из правила – внесение корректив в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Прямой метод. При его применении налогоплательщик должен учитывать фактические потери, определяя количество добытого полезного ископаемого. Об этом сказано в пункте 3 статьи 339 НК РФ.

Фактические потери полезного ископаемого – это разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и количеством фактически добытого полезного ископаемого. Налогообложению подлежит расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы. Забегая вперед, заметим, что нормативные потери полезных ископаемых (а ими признаются фактические потери, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, но только в пределах нормативов, утвержденных в порядке, определяемом Правительством РФ), облагаются по налоговой ставке 0% (руб.).

Расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы (при добыче твердых полезных ископаемых используется также термин «погашенные запасы»), определяет геолого-маркшейдерская служба на основании соответствующих замеров. При добыче углеводородного сырья расчетное количество определяется на основании замеров, производимых на устье скважины (с учетом данных анализа о содержании в минеральном сырье добытого полезного ископаемого).

Запасы полезных ископаемых могут уменьшаться как по причине добычи, так и в результате разведки, переоценки, списания неподтвердившихся запасов, изменения технологических границ и т. д. В целях налогообложения учитывается количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы в результате добычи (сюда же относятся потери при добыче). Количество списываемых запасов по причинам, не связанным с добычей, не может быть отнесено к количеству добытого полезного ископаемого.

Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение. При этом размер потерь определяется по итогам этих измерений. Это означает, что если, например, количество фактических потерь рассчитывается ежеквартально, то в налоговом периоде, когда они были определены, они будут в полном объеме учтены и в целях налогообложения. Причем независимо от того, относятся они к другим налоговым периодам в пределах соответствующего квартала или нет.

Пример 1

ООО «Альфа» определяет фактические потери добываемого полезного ископаемого один раз в квартал.

Количество фактически добытого полезного ископаемого (без учета потерь) составило:

- в июле 2004 года – 100 т;
- в августе 2004 года – 120 т;
- в сентябре 2004 года – 140 т.

Таким образом, подлежат налогообложению по общеустановленной налоговой ставке:

- по итогам июля 2004 года – 100 т;
- по итогам августа 2004 года – 120 т;
- по итогам сентября 2004 года – 140 т.

По итогам проведенных в октябре 2004 года измерений установлено, что фактические потери за III квартал 2004 года составили 20 т. Количество добытого за III квартал 2004 года полезного ископаемого с учетом фактических потерь составило:

100 т + 120 т + 140 т + 20 т = 380 т.

Норматив потерь составляет 5%. Рассчитаем нормативные потери полезных ископаемых, которые можно учесть при налогообложении:

380 т х 5% = 19 т.

В октябре 2004 года добыто 110 т полезных ископаемых. Следовательно, по итогам октября 2004 года обложению НДПИ подлежат:

- по налоговой ставке 0% (руб.) – 19 т;
- по общеустановленной налоговой ставке – 110 т + 20 т – 19 т = 111 т.

При определении количества добытого полезного ископаемого не учитывается то его количество, которое содержится в минеральном сырье, не доведенное до качества полезного ископаемого. То есть количество в остатках незавершенного производства. Это следует из пункта 7 статьи 339 НК РФ. Указанное количество нужно учесть в том налоговом периоде, в котором минеральное сырье будет обработано (подготовлено) до требуемых кондиций, за исключением следующего случая. Если минеральное сырье, не доведенное до качества полезного ископаемого, реализовано и (или) использовано на собственные нужды, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется на момент реализации или отпуска в производство этого минерального сырья соответственно. Количество добытого полезного ископаемого в этом случае равно количеству полезного ископаемого, содержащегося в минеральном сырье.

Косвенный метод. Налоговый кодекс не содержит каких-либо положений или рекомендаций по применению косвенного метода при определении количества добытого полезного ископаемого. Существует лишь одно ограничение. Косвенный метод применяется только в том случае, если применение прямого метода невозможно (п. 2 ст. 339 НК РФ). То есть в рамках применяемой технологии не представляется возможным произвести замер непосредственно добытого полезного ископаемого. Это должно подтверждаться техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых. Косвенный метод будет применяться, в частности, в случае реализации или использования на собственные нужды минерального сырья до проведения комплекса необходимых операций.

В соответствии со статьей 340 НК РФ оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

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

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

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Итак, что означает оценить стоимость добытого полезного ископаемого, исходя из сложившихся цен его реализации? Это предполагает определить стоимость единицы добытого полезного ископаемого как средневзвешенной цены реализации по всем сделкам, по которым в налоговом периоде произошел переход права собственности на добытое полезное ископаемое. *Средневзвешенная цена* определяется так: сумма выручки от реализации полезного ископаемого в налоговом периоде делится на количество реализованного в этом же периоде добытого полезного ископаемого.

Полученный результат (то есть стоимость единицы реализованного полезного ископаемого) умножается на количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого. Это и есть стоимостная оценка налоговой базы.

Если налогоплательщик получает государственные субвенции из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью добытого полезного ископаемого, суммы этих субвенций он должен исключить из выручки.

Пример 2

ООО «Альфа» в сентябре 2004 года осуществило добычу 300 т полезного ископаемого. В том же месяце 200 т этого или аналогичного полезного ископаемого было реализовано, в том числе (цены указаны без НДС и расходов на доставку):

- 60 т по цене 130 руб./т ;
- 100 т по цене 100 руб./т;
- 40 т по цене 120 руб./т.

Выручка от реализации полезного ископаемого составила:

60 т х 130 руб. + 100 т х 100 руб. + 40 т х 120 руб. = 22 600 руб.

Стоимость единицы полезного ископаемого как средневзвешенная цена реализации равна:

22 600 руб. : (60 т + 100 т + 40 т) = 113 руб.

Таким образом, стоимость добытого в сентябре 2004 года полезного ископаемого составила:

113 руб. х 300 т = 33 900 руб.

Как правило, количество реализованного добытого полезного ископаемого не совпадает с количеством добытого. Это связано с наличием нереализованных остатков добытого полезного ископаемого на начало и на конец налогового периода. Для целей налогообложения не имеет значения, когда было добыто полезное ископаемое, реализованное в данном налоговом периоде. Если оно было реализовано, его цена должна быть учтена при определении выручки в соответствии со статьей 340 НК РФ. Также не имеет значения, было ли реализовано все добытое в налоговом периоде полезное ископаемое. Ведь для расчета налоговой базы берется все количество добытого полезного ископаемого, а не та его часть, которая была реализована.

Выручка от реализации добытых полезных ископаемых определяется исходя из цен, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки. К вычету принимаются все расходы налогоплательщика по доставке (транспортировке) соответствующей партии добытого полезного ископаемого вне зависимости от периода осуществления указанных расходов. Например, в случае если транспортировка началась в предыдущем налоговом периоде, а закончилась – в текущем. При этом статья 340 НК РФ содержит исчерпывающий перечень расходов по доставке (транспортировке), уменьшающих цену реализации в целях исчисления налога. Это расходы:

- на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;

- по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя;

- по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях главы 26 Кодекса к расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого до получателя, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг.

Если у налогоплательщика не было реализации добытого полезного ископаемого в налоговом периоде, он должен применить способ оценки исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого. Перечень расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, указан в пункте 4 статьи 340 НК РФ. Заметим, что порядок определения расходов, поименованных в этом перечне, аналогичен порядку, установленному 25-й главой Кодекса. Но есть некоторые ограничения, которые в общем сводятся к следующему. При определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых не учитываются расходы, не связанные с добычей.

В соответствии с Налоговым кодексом можно выделить *три группы расходов*:

1. *Прямые расходы*. Это материальные расходы (подпункты 1 и 4 ст. 254), расходы на оплату труда (ст. 255), амортизация (статьи 258—259) и суммы ЕСН (ст. 264). Эти расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытым полезным ископаемым и остатками незавершенного производства на конец налогового периода.

2. *Косвенные расходы*, относящиеся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым. Это материальные расходы (все подпункты статьи 254, кроме 1-го и 4-го), расходы на ремонт основных средств (ст. 260), расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261), прочие расходы (статьи 264 и 265). Все косвенные расходы, относящиеся к добытым полезным ископаемым, в полном объеме включаются в расчетную стоимость этих ископаемых.

3. *Сумма косвенных и внереализационных расходов*, относящихся как к добыче полезных ископаемых, так и к другим видам деятельности. К таким расходам помимо перечисленных выше могут быть отнесены расходы на НИОКР (ст. 262) и расходы, связанные с реализацией имущества (ст. 268). Эти расходы должны быть распределены между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов.

Сумма указанных расходов даст расходы по добыче **всех полезных ископаемых**. Чтобы определить расчетную стоимость отдельного полезного ископаемого, нужно из общей суммы расходов выделить часть расходов, приходящуюся на количество этого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых.

Пример 3

Организация осуществляет добычу нефти и песка. В течение сентября 2004 года ею добыто 50 т нефти и 8 т песка. Реализация песка в налоговом периоде не производилась.

Остаток незавершенного производства на начало сентября 2004 года (суммарно в отношении нефти и песка) – 2000 руб., а на конец – 5000 руб.

По итогам сентября 2004 года по обоим видам добываемых полезных ископаемых были сформированы:

а) расходы на оплату работ производственного характера по добыче полезных ископаемых, выполняемых сторонними организациями, – 3500 руб.;

б) расходы на оплату труда работников, занятых при добыче полезных ископаемых, а также сумма ЕСН, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда, – 8700 руб.;

в) суммы начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, используемому при добыче полезных ископаемых, – 1400 руб.;

г) расходы на ремонт основных средств, используемых при добыче полезных ископаемых, – 2900 руб.;

д) расходы на освоение природных ресурсов – 1200 руб.;

е) расходы на управление организацией – 5000 руб.;

ж) общая сумма прямых расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде (включая иные виды деятельности), – 12 700 руб.

Прямые расходы по добыче полезных ископаемых (нефти и песка) составляют (подпункты «б» и «в»):

8700 руб. + 1400 руб. = 10 100 руб.

Сумма прямых расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым с учетом остатков незавершенного производства, составляет:

10 100 руб. + 2000 руб. – 5000 руб. = 7100 руб.

Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым полезным ископаемым (подпункты «а» , «г» и «д»), равна:

3500 руб. + 2900 руб. + 1200 руб. = 7600 руб.

Косвенные расходы, которые связаны как с добычей полезных ископаемых, так и с другими видами деятельности (подпункт «е»), составляют сумму 5000 руб.

Доля косвенных расходов, приходящаяся на добытые в налоговом периоде полезные ископаемые (определяемая пропорционально доле прямых расходов), равна:

5000 руб. х (10 100 руб. : 12 700 руб.) = 3976,38 руб.

Общая сумма косвенных расходов, приходящаяся на добытые полезные ископаемые, составляет:

7600 руб. + 3976,38 руб. = 11 576,38 руб.

Общая сумма расходов по добыче полезных ископаемых (прямых и косвенных) равна:

7100 руб. + 11 576,38 руб. = 18 676,38 руб.

Доля добытого песка в общем количестве добытых полезных ископаемых составляет:

8 т : (50 т + 8 т) = 0,1379.

Сумма расходов по добыче песка, а следовательно, и его расчетная стоимость равна:

18 676,38 руб. х 0,1379 = 2575,46 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 342 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 0% (0 руб. – если налоговая база определяется в натуральном выражении) при добыче:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых. Нормативные потери полезных ископаемых – это фактические потери в пределах нормативов, установленных в соответствии с постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 № 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при

добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения» [4];

- попутного газа;

- полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным осуществляется согласно постановлению Правительства РФ от 26.12.2001 № 899 «Об утверждении Правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производства» [5];

- в иных случаях.

Если нет оснований применять налоговую ставку 0% (руб.), применяются ставки, установленные пунктом 2 статьи 342 НК РФ.

Сумма налога исчисляется в целом по всем объектам налогообложения. Для определения суммы, подлежащей уплате по отдельному участку недр (месту постановки на учет в качестве налогоплательщика НДПИ), следует исходить из количества добытого на данном участке недр полезного ископаемого, включая количество, подлежащее обложению по налоговой ставке 0% (руб.), в общем количестве добытого полезного ископаемого данного вида.

[4] По твердым полезным ископаемым нормативы утверждаются МПР России по согласованию с Госгортехнадзором России (преобразован в Ростехнадзор). По углеводородному сырью – Минпромэнерго России по согласованию с МПР России и Госгортехнадзором России.

[5] По твердым полезным ископаемым решение принимается МПР России (Федеральным агентством по недропользованию). По углеводородному сырью – МПР России по согласованию с Минпромэнерго России и Минэкономразвития России.

В мировой нефтяной промышленности принято использовать следующую классификацию контрактов по передаче в эксплуатацию инвесторам принадлежащих государству земельных участков: концессионные договоры, СРП, сервисные контракты (с риском и без риска). Поэтому появившиеся летом 2002 г. предложения о внедрении в российское недропользование концессионных договоров некоторые исследователи расценили как свидетельство того, что государственная политика недропользования в России зашла в идеологический тупик, для выхода из которого властям необходимо предпринять нечто революционное, например переход на концессии. В известном смысле это предложение – дежавю: в первых редакциях закона «О недрах» содержалась формулировка о том, что «лицензия на право пользования недрами закрепляет... форму договорных отношений недропользования, в том числе на условиях концессии, договора о разделе продукции, контракта на предоставление услуг (с риском и без риска)» . Однако с 1995 г. термин «концессия» из ст. 12 закона «О недрах» был изъят окончательно и бесповоротно, а «раздел продукции» вернулся в этот закон только в 1999 г.

Законопроект «О концессионных соглашениях» позволяет использовать разные формы контрактов, которые не подпадают под действие Закона «О соглашениях о разделе продукции» : когда нет добычи и нечего делить (сервисные контракты), когда проект должен быть продолжен за пунктом раздела, там, где фактически завершилось соглашение о разделе продукции, наконец, когда можно выделить в отдельный – инфраструктурный или транспортный проект то, что позволяет удешевить базисный проект на условиях

СРП. Таким образом, речь идет в первую очередь об эффективном использовании разных типов контрактов с тем, чтобы сделать инвестиционные проекты коммерчески оправданными, а не о внедрении новых платежей в недропользовании. То есть, когда говорят о концессиях как альтернативе СРП и лицензии, то это справедливо только частично, главное в другом - в новых инвестиционных возможностях.

Особый налоговый режим действующего Закона «О соглашениях о разделе продукции» состоит из трех основных составляющих элементов. Первый - инвестор получает долю продукции в качестве возмещения затрат (если соглашением не предусмотрена уплата роялти, которая в этом случае осуществляется в первую очередь). Второй - инвестор и государство делят продукцию, известную как «прибыльная продукция» . Третий - инвестор уплачивает государству налог на прибыль из своей доли прибыльной продукции. При этом инвестор освобожден от уплаты большинства других налогов. Раздел продукции может осуществляться как после вычета затрат инвестора, так и сразу - без определения затратной части в произведенной продукции (« прямой раздел» , который иногда называют еще «чистым» , или «простым» разделом). При второй разновидности этих контрактов произведенная продукция делится на долю государства и долю инвестора, то есть без определения «компенсационной» нефти.

Российский Закон «О соглашениях о разделе продукции» в своей первой редакции – это американский правовой механизм и индонезийский механизм раздела. Это означает, что, принимая равными нулю те или иные переменные (роялти, государственную долю в прибыльной продукции, прибыль инвестора и налог на прибыль), можно в рамках СРП выделить четыре традиционных рентных режима (индонезийский, перуанский, ливийский и концессионный – контракт типа «роялти плюс налог»). Поэтому рассуждения, что с введением концессионного закона появляется еще один режим платежей в недропользовании, отстали на 7-8 лет – со времени принятия Закона «О соглашениях о разделе продукции» фискальные органы были вправе предлагать несколько таких режимов. Просто Минфин и правительство до сих пор были не готовы при подготовке соглашений к проявлению фискальной гибкости. При этом нельзя не отметить, что само по себе появление в России закона о «прямом разделе» при использовании СРП несомненно свидетельствует о том, что вопреки распространенному представлению о нежелании отечественных компаний вкладывать крупные средства в сложные, рискованные инвестиционные проекты в реальном секторе экономики, нефтяные компании не просто декларируют такое желание, но и изыскивают для его реализации хоть какие-то правовые возможности. Хотелось бы увидеть признаки подобной заинтересованности в росте инвестиционной активности и у представителей государственных органов.

Интересен опыт взимания «родственника» российского НДПИ – роялти в США. Для увеличения производства нефти, поддержки разработки нерентабельных или низкорентабельных при обычной практике месторождений (глубоководных, с истощенными запасами и т.д.) активно используется снижение размера роялти. В докладе о национальной энергетической политике, подготовленном в 2001 г. комиссией под руководством вице-президента США Д. Чейни, говорится, что Закон о снижении роялти при разработке глубоководных месторождений 1995 г., обеспечивающий (при выполнении ряда условий) снижение роялти при заключении новых арендных соглашений, внес существенный вклад в увеличение аренды глубоководных участков недр в центральной и западной зоне Мексиканского залива в течение последних пяти лет. Этот закон и последующие поправки к нему помимо освоения новых участков имеют также целью увеличить производство на уже разрабатываемых глубоководных месторождениях и возобновить его на участках, где оно прекращено по причине нерентабельности. Он охватывает арендные соглашения во

внешней континентальной шельфовой зоне с глубиной залегания месторождений в 200 м и более в Центральной, Западной частях и части Восточной зоны Мексиканского залива. При выполнении определенных условий снижение роялти может достигать 50 процентов или взимание роялти в течение определенного периода может быть полностью отменено.

Для нерентабельных месторождений снижение роялти может составить (например, в случае если величина роялти превышала 75 процентов чистого годового дохода, а уровень цен на нефть на нью-йоркской бирже за последние 12 месяцев на 25 процентов превысил соответствующий уровень в течение 12 месяцев, взятых в качестве базы для сравнения) 50 процентов при условии сохранения месячной добычи на уровне, достигнутом в базовый период. При превышении инвестором базового уровня производства с объема дополнительной продукции роялти взимается в полуторном размере до достижения уровня добычи в два раза превышающего базовый. Для объемов прироста добычи сверх двойного базового уровня применяется прежняя ставка роялти. Для новых проектов (или проектов, являющихся дополнением к проектам, одобренным после 28 ноября 1995 г.), которые предполагают значительный рост общего объема добычи на месторождениях, не эксплуатировавшихся в рамках арендных соглашений, заключенных до 28 ноября 1995 г. или после 28 ноября 2000 г., взимание роялти может быть полностью отменено до достижения установленного государственными органами уровня общего объема добычи.

Решение о снижении роялти принимает министр внутренних дел США на основании информации, подготовленной службой по управлению минеральными ресурсами. Для борьбы с коррупцией оказывается вполне достаточным наличие антикоррупционного законодательства, спецслужб и развитой системы предварительной экспертизы!

За последние годы резко возросло применение в России методов повышения нефтеотдачи пластов (далее – ПНП) и других технологий, обеспечивающих ускоренную разработку запасов, что вызвало рост добычи в сырьевых отраслях. В некоторых компаниях число операций, форсирующих добычу нефти, быстро растет. Во многом благодаря этому ряду вертикально-интегрированных компаний (« Сибнефть» , ЮКОС) удалось сегодня добиться рекордно низких операционных издержек и высоких темпов прироста нефтедобычи. Использование методов ПНП позволяет весьма существенно улучшить экономику нефтегазовых проектов, приводит к увеличению общего объема нефти, извлеченной за время реализации проекта, заметно повышает уровень пика добычи и приближает его достижение. Более того, например, Сургутское месторождение «Сибнефти» , по первоначальному плану разработки, основанному на традиционных отечественных технологиях, рассматривалось как бесперспективное, но применение современных технологических решений позволило сделать этот проект высокорентабельным. Аналогичным образом обстоит дело и с рядом других проектов компании.

Однако для поддержания высокого уровня добычи российским нефтяным компаниям рано или поздно придется начинать разработку новых месторождений. И перед ними встанет непраздный вопрос: а на каких условиях? Ведь для того чтобы в течение долгого времени пополнять запасы нефти и газа и гарантировать стране обеспеченность ими, необходимо, во-первых, сохранить возможность зарабатывать на их экспорте и, во-вторых, найти и начать активно разрабатывать новые крупные месторождения. Разработка новых месторождений неизбежно потребует либо партнерства российских и зарубежных компаний, либо финансирования российских компаний зарубежными банками. В обоих случаях решением для привлечения крупномасштабных инвестиций остается использование таких правовых механизмов, которые были бы конкурентноспособными с международными. Понятно, что сегодня в России это могут быть только СРП. Поэтому основные акционеры компаний, которые в ближайшие 2-3 года намерены сократить свою долю в компании посредст-

вом продажи акций на международных биржах, должны отдавать себе отчет в том, что лояльность режиму СРП является одним из условий высокой оценки компании за границей.

Для России с ее огромным разнообразием месторождений и федеративным устройством государства введение НДПИ чревато острыми конфликтами и тяжелыми социально-экономическими последствиями. Сугубо корпоративная тактика ликвидации нерентабельных филиалов плохо сочетается с государственной задачей развития российских регионов. Многие производства нефтегазовых компаний являются градообразующими. Запретительно-высокие налоги в районах падающей добычи неизбежно ведут к потере для разработки трудноизвлекаемых и малодебитных запасов и увольнению персонала. Пополнение числа безработных в свою очередь усиливает экономическую нагрузку на государство по линии соцобеспечения (пособия по безработице, расходы на переквалификацию и т.п.), с одной стороны, и создает серьезные социальные проблемы в этих районах – с другой. Кроме того, отсутствие работы усиливает поток вынужденных переселенцев из северных и восточных районов страны на «большую землю», а это – дополнительные затраты бюджетов разных уровней (примерно 25 тыс. долл. в расчете на одного переселенца).

Речь, подчеркнем, идет об интересах крупных компаний, работающих с относительно легко извлекаемыми запасами – именно для них введение НДПИ стало серьезным налоговым послаблением. Для мелких, независимых компаний, для компаний, работающих с трудно извлекаемыми запасами или просто на удаленных месторождениях с неразвитой инфраструктурой, НДПИ стал тяжкой обузой. Во время обсуждения концепции этого налога в Государственной Думе многие, кстати, предлагали использовать коэффициенты, учитывающие горно-геологические, географические и инфраструктурные особенности разработки конкретных месторождений, но стремление к единообразию взяло верх – благодаря усилиям тех компаний, которым это конкретное единообразие было выгодно.

Весной 2002 г. осталась незамеченной для средств массовой информации знаменательная дата – 230 лет со дня рождения Давида Риккардо, отца теории ренты, автора книги «Принципы политической экономии и налогообложения» (1817). Так вот, рента у Рикардо – это дифференциальная рента, то есть доход, превышающий среднюю прибыль вследствие относительно лучших условий приложения капитала. И вот спустя два с лишним века именно в России рента в понимании Рикардо была уничтожена.

Уже в 2002 г. от Минэнерго России неоднократно исходили предложения о том, что необходимо незамедлительно внести изменения и дополнения в главу 26 НК РФ в части дифференциации ставки НДПИ в зависимости от горно-геологических и экономико-географических условий разработки месторождений нефти и газа. По оценке Минэнерго, замена роялти, налога на ВМСБ и акциза на нефть налогом на добычу полезных ископаемых увеличила налоговое бремя в два раза, а общая налоговая нагрузка в 2002 г. увеличится на 6-7 процентных пунктов. В условиях неопределенности с будущими налогами ни о какой нормальной предпринимательской деятельности не может быть и речи.

В 2003 г. правительство после долгих колебаний, дискуссий и согласований объявило о продолжении налоговой реформы. При этом резерв для пополнения бюджета, для снижения налогов, для стимулирования экономического роста правительственные чиновники увидели в увеличении налоговой нагрузки на нефтяную отрасль, понимая, что далеко не полностью используются преимущества благоприятной мировой конъюнктуры. Да и миссия МВФ в конце января выдала аналогичную рекомендацию.

Представители нефтяных компаний немедленно возразили: если дополнительные конъюнктурные доходы изъять у нефтяников сейчас, то завтра, когда цены упадут, компании останутся без необходимых инвестиционных ресурсов, и «дойная корова» бюджета сама останется на голодном пайке. При этом пострадает развитие ресурсной базы, инфра-

структуры, и о мечтах относительно российской нефтяной экспансии на мировом рынке можно будет забыть. В свою очередь обрабатывающие отрасли, о которых заботится правительство, от дополнительного налогового «угнетения» нефтедобычи вряд ли вздохнут свободнее.

До сих пор и правительство, и представители ведущих нефтяных компаний предпочитают говорить о налоговом бремени, но куда меньше – о стабильности. Одни компании привыкли к патернализму государства и рассчитывают «договариваться» и впредь, другие – ему не верят и опасаются, что при фиксации взаимных прав и обязательств государство навяжет неподъемные условия «на всю оставшуюся жизнь». В результате обсуждение специальной части НК РФ напоминает басню про Тришкин кафтан. Изменить эту опасную ситуацию можно только изменив правила игры, а изменить правила игры может только государство. Самый естественный путь – возвращение к роялти. При этом все семейство традиционных рентных платежей – бонус, ренталс и роялти – следует вернуть «на место», то есть в закон «О недрах» . Это отвечало бы и элементарной логике – неналоговые платежи (а именно так платежи за право пользования государственным имуществом определяются Бюджетным кодексом Российской Федерации) неуютно чувствуют себя в НК РФ – и вместе с тем позволило бы упростить процедуру формирования вменяемой системы рентных платежей.

В мае 2004 года глава Федерального агентства по энергетике Сергей Оганесян выступает за дифференциацию налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). «Я считаю, я даже выступал на парламентских слушаниях, что это (дифференциацию НДПИ) надо делать не то чтобы в будущем, это надо делать быстрее», - сказал он журналистам в Москве. На вопрос, каким образом можно ускорить проведение процесса дифференциации НДПИ, Оганесян сказал: «Кричать надо громко» . «Кричать надо громко для того, чтобы дошло до депутатов, до тех, кто будет принимать решение. Иначе мы приходим к тому, что можем потерять большое количество нефти с труднодоступных месторождений» , - сказал он. Оганесян подчеркнул, что сегодня, по его мнению, существуют параметры, по которым можно провести дифференциацию НДПИ.

Поясним, что до 2002 года в России существовало три основных вида платежей за недропользование: налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на пользование недрами и акциз на нефть. Однако с начала 2002 года в результате реформы налогового законодательства эти три платежа были заменены единым налогом на добычу полезных ископаемых. Это казалось удобнее и действительно оказалось выгоднее для российской казны. Но, как выяснилось, новая система налогообложения не стимулирует недропользователей к поисковым работам (воспроизводству минерально-сырьевой базы), разработке сложных (высокозатратных и выработанных) месторождений, полномасштабному проведению природоохранных мероприятий.

Выходом из этого положения, по мнению участников прошедших парламентских слушаний, и может стать дифференциация рентных платежей. В частности, предлагается ввести налоговые льготы для компаний, осваивающих сложные месторождения, учитывать особенности природных условий, экономические затраты на различных стадиях реализации проектов.

По итогам прошедших слушаний законодатели намерены рекомендовать правительству РФ разработать и внести в Госдуму соответствующие поправки в закон «О недрах» . Будет сформирована рабочая группа, где будет вырабатываться закон о дифференцированной уплате за ресурсы.

Глава 10. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

10.1. Нормативно-законодательная база

Специальный налоговый режим **«упрощенная система налогообложения»** установлен главой 26.2 НК РФ, действующей с 1 января 2003 года. Глава 26.2 НК РФ определяет налогоплательщиков, имеющих право применять данный налоговый режим, условия его применения, а также элементы налогообложения: объекты налогообложения; налоговую базу; налоговый период; налоговые ставки; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Во исполнение требований главы 26.2 НК РФ и пункта 2 статьи 4 НК РФ МНС России изданы:

- приказ от 10 декабря 2002 г. № БГ-3-22/706 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. приказа МНС России от 28.10.2003 г. № БГ-3-22/573, (далее – Методические рекомендации по применению УСН);
- приказ от 28 октября 2002 г. № БГ-3-22/606 «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и Порядка отражения хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения»,
- приказ от 12 ноября 2002 г. № БГ-3-22/647 «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и Порядка ее заполнения» (в ред. приказа МНС России от 9 октября 2003 г. № БГ-3-22/533);
- приказ от 19 сентября 2002 г. № ВГ-3-22/495 «Об утверждении форм документов для применения упрощенной системы налогообложения» (не обязателен для исполнения налогоплательщиками, носит рекомендательный характер).

10.2. Общая характеристика специального налогового режима – упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения, предусмотренная главой 26.2 НК РФ, – это специальный налоговый режим, применяемый организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно наряду с общей системой налогообложения. Суть этого налогового режима состоит в том, что налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) вместо ряда налогов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, уплачивают единый налог, исчисляемый по результатам деятельности за налоговый период (далее – единый налог).

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.11 НК РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают единый налог взамен:

- налога на прибыль организаций;
- налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);
- налога на имущество организаций;
- единого социального налога.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками следующих налогов (пункт 3 статьи 346.11 НК РФ):

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуще-

ствления предпринимательской деятельности);

- налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НКРФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);

- налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);

- единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу физических лиц.

Иные, не перечисленные выше налоги, а также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения (порядок уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование предусмотрен Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»)

В качестве объекта налогообложения по единому налогу организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, могут выбрать либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов (статья 346.14 НК РФ).

В первом случае единый налог уплачивается по ставке 6%, во втором – по ставке 15%. При этом для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вводится одно ограничение – уплачиваемый ими налог не должен быть меньше так называемого минимального налога, исчисляемого как 1% от величины доходов. Если величина налога, рассчитанного по ставке 15% от доходов, уменьшенных на сумму расходов, окажется меньше величины минимального налога, уплате в бюджет подлежит минимальный налог. Сумма разницы между указанными величинами может быть включена налогоплательщиком в состав расходов следующих налоговых периодов. Подробнее порядок определения налоговой базы и механизм исчисления единого налога будут рассмотрены в следующих разделах.

Согласно пункту 1 статьи 346.13 НК РФ выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.11 НК РФ для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Налогоплательщики, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от обязанностей налоговых агентов.

При применении упрощенной системы налогообложения налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (статья 346.19 НК РФ).

10.3. Налогоплательщики

На упрощенную систему налогообложения могут перейти все организации и индивидуальные предприниматели, отвечающие критериям, установленным в статье 346.12 НК РФ.

Прежде всего необходимо отметить, что по роду своей деятельности под действие упрощенной системы не подпадают: банки; страховщики; негосударственные пенсионные

фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом; нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Кроме того, упрощенную систему налогообложения не вправе применять организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НКРФ.

В 2003 году упрощенную систему налогообложения не могут применять и налогоплательщики, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 НК РФ.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.12 НК РФ организации вправе перейти на упрощенную систему налогообложения при соблюдении следующих ограничений:

1) по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации, определяемый в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превысил 11 млн. рублей (без учета налога на добавленную стоимость);

2) организации не имеют филиалов и (или) представительств. Речь идет именно о филиалах и представительствах по определению ГК РФ, а не обо всех обособленных подразделениях, признаваемых таковыми в соответствии со статьей 11 НК РФ. Право перехода на упрощенную систему налогообложения не предоставляется только тем организациям, которые имеют обособленные подразделения, являющиеся филиалами и представительствами и указанные в качестве таковых в учредительных документах. Организации, имеющие иные обособленные подразделения, вправе применять упрощенную систему налогообложения на общих основаниях;

3) организации не являются участниками соглашений о разделе продукции. В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым РФ предоставляет субъекту предпринимательской деятельности на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ;

4) доля непосредственного участия других организаций в данной организации не превышает 25%. Данное ограничение распространяется и на организации, в которых доля уставного капитала принадлежит государству. Ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%;

5) средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом Госкомстатом РФ, не превышает 100 человек. Согласно пункту 10 Методических рекомендаций по применению УСН под средней численностью работников за налоговый (отчетный) период следует понимать среднюю численность работников, определяемую налогоплательщиком по состоянию на 1 октября года, в котором им подано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. В настоящее время средняя численность работников определяется в порядке, установленном постановлением Госкомстата РФ от 4 августа 2003 г. № 72 «Об утверждении Порядка заполнения

сведений о численности работников и использовании рабочего времени в формах федерального государственного статистического наблюдения»:

6) остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов организации, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, не превышает 100 млн. рублей. Согласно пункту 11 Методических рекомендаций по применению УСН остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется налогоплательщиком по состоянию на 1-е число месяца, в котором им подано заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Из перечисленных шести ограничений на индивидуальных предпринимателей распространяются только ограничение на участие в соглашении о разделе продукции и ограничение по численности.

10.4. Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения

10.4.1. Переход на упрощенную систему налогообложения

Перейти на упрощенную систему налогообложения или добровольно вернуться на общий режим налогообложения можно только с начала календарного года, т. е. с 1 января.

В соответствии со статьей 346.13 НК РФ переход налогоплательщиков на упрощенную систему налогообложения осуществляется в заявительном порядке.

Заявление подается в налоговый орган по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (пункт 2 статьи 346.13 НК РФ).

Налогоплательщики, принявшие решение о переходе на упрощенную систему налогообложения, должны известить налоговый орган о выбранном ими объекте налогообложения. Это требование не нашло прямого отражения в главе 26.2 НК РФ, однако оно следует из пункта 1 статьи 346.13 НК РФ, согласно которому налогоплательщик, решивший после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения изменить избранный объект налогообложения, обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. Отсюда также следует, что выбор объекта налогообложения должен быть зафиксирован в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения, поскольку это единственный документ, представляемый налогоплательщиком в налоговый орган.

Предоставление в налоговый орган других (кроме заявления) документов в виде выписок из баланса или в иной форме главой 26.2 НК РФ не предусмотрено, равно как не предусмотрено на этом этапе и проведение налоговым органом каких-либо специальных проверок соблюдения налогоплательщиками условий для перехода на упрощенную систему налогообложения или затребование у налогоплательщиков иной информации

по этому вопросу. То есть никаких специальных подтверждений соблюдения условий перехода не требуется, а вся ответственность за соблюдение требований главы 26.2 НК РФ лежит на самом налогоплательщике. Вместе с тем, если в последующем в рамках реализации налоговыми органами предоставленных им НК РФ прав (в том числе и при осуществлении контрольной работы), будут выявлены факты несоблюдения налогоплательщиком условий перехода на упрошенную систему налогообложения, налоговые обязательства такого налогоплательщика (включая уплату пени и штрафов) подлежат пересчету начиная с того года, с которого налогоплательщик перешел на эту систему (см. письмо Минфина РФ от 4 октября 2002 г. № 04-00-11).

Как сообщается в пункте 12 Методических рекомендаций по применению УСН, по результатам рассмотрения поданных налогоплательщиками заявлений налоговый орган в месячный срок со дня их регистрации в письменной форме уведомляет налогоплательщиков о возможности либо о невозможности применения упрощенной системы налогообложения.

Добровольный отказ от применения упрощенной системы налогообложения. Если налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, захочет добровольно перейти на общий режим налогообложения, он может сделать это только с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает осуществить такой переход.

10.4.2. Утрата права на применение упрощенной системы налогообложения

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. рублей или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превысит 100 млн. рублей, такой налогоплательщик утрачивает право на применение упрощенной системы налогообложения и считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено указанное превышение. Превышение установленного предела численности работников (100 человек) в качестве основания для перехода на общий режим налогообложения НК РФ не рассматривается.

Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Согласно пункту 14 Методических рекомендаций по применению УСН об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения налогоплательщик обязан в письменной форме сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил установленное ограничение.

В соответствии с пунктом 7 статьи 346.13 НК РФ налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

10.5. Организация бухгалтерского и налогового учета

Бухгалтерский учет

В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, перешедшие на упрощенную систему на-

логообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением учета основных средств и нематериальных активов.

Ведение бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов необходимо для отслеживания их остаточной стоимости, которая для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, не может превышать 100 млн. руб.

Бухгалтерский учет основных средств следует осуществлять в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, учет нематериальных активов – в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000.

Для ведения бухгалтерского учета достаточно оформления первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, по стоимости основных средств и нематериальных активов.

Пунктом 1 статьи 13 Закона о бухгалтерском учете установлено, что все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность. Однако, поскольку организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения освобождаются об обязанности ведения бухгалтерского учета (за исключением учета основных средств и нематериальных активов), требование о составлении бухгалтерской отчетности на них не распространяется.

Налоговый учет

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога, на основании Книги учета доходов и расходов (п. 1 статьи 346.24 НК РФ). Налогоплательщики, исчисляющие единый налог с доходов, учитывают в Книге учета доходов и расходов только доходы, а налогоплательщики, исчисляющие единый налог с доходов, уменьшенных на величину расходов, – доходы и расходы.

В соответствии с Порядком отражения хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период отражаются в Книге учета доходов и расходов на основании первичных документов.

10.6. Порядок определения доходов

Доходы определяются налогоплательщиками в порядке, установленном статьей 346.15 НК РФ, в составе которых учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со статьей 249 «Доходы от реализации» НК РФ;
- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 «Внереализационные доходы» НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 346.17 НК РФ фактической датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу налогоплательщиков, получения ими иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Таким образом, можно утверждать, что перечень доходов налогоплательщика, применяющего упрощенную систему налогообложения, полностью соответствует перечню доходов налогоплательщика, применяющего общий режим налогообложения, т.е. формирующего налоговую базу по налогу на прибыль, с использованием кассового метода.

Так как согласно статье 346.17 НК РФ (с учетом статьи 273 НК РФ) датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, полученная предварительная оплата (авансы) в счет отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, является объектом налогообложения в отчетном (налоговом) периоде их получения.

Кроме того, согласно статье 251 НК РФ, которую также следует учитывать при определении объекта налогообложения по единому налогу, доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг), не учитываются при определении налогооблагаемой базы только теми налогоплательщиками, которые определяют доходы и расходы по методу начисления.

В письме Минфина РФ от 28 апреля 2003 г. № 04-02-05/ 3/39 сообщается, что в случае возврата (в следующем отчетном (налоговом) периоде) покупателям авансов в связи с расторжением договора поставки доходы организации в целях налогообложения уменьшаются на сумму возвращенных покупателям авансов (на дату списания денежных средств с расчетного счета организации), что должно найти отражение в Книге учета доходов и расходов и налоговой декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период.

Согласно пункту 2 статьи 346.15 НК РФ индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности, к которым относятся все поступления как в денежной, так и в натуральной форме от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, стоимость такого имущества, полученного на безвозмездной основе, а также иные доходы от предпринимательской деятельности, аналогичные доходам, предусмотренным статьей 250 Кодекса.

10.7. Порядок определения расходов

Пунктом 1 статьи 346.16 НК РФ установлен исчерпывающий перечень расходов, которые могут быть отнесены на уменьшение доходов при определении объекта налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение похода. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что при применении упрощенной системы налогообложения используется кассовый метод учета доходов и расходов. То есть расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты (пункт 2 статьи 346.17 НК РФ).

Рассмотрим порядок принятия к налоговому учету некоторых видов расходов.

Расходы на приобретение основных средств. В соответствии со статьей 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы на приобретение основных средств, приобретенные в период применения упрощенной системы налогообложения, так и приобретенные до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Расходы на приобретение основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию.

В отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

- в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение одного года применения упрощенной системы;
- в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет, включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения – 50%, второго года – 30%, и третьего года – 20% стоимости;
- в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями, стоимость основных средств принимается по остаточной стоимости на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки их полезного использования устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Расходы на приобретение нематериальных активов. Расходы на приобретение нематериальных активов учитываются в общем порядке, установленном главой 26.2 НК РФ для признания расходов, т.е. по мере их осуществления и оплаты. По этой же причине для целей налогообложения не может быть принята стоимость нематериальных активов, приобретенных и оплаченных до перехода на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относятся: объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности): исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; деловая репутация организации; организационные расходы.

В случае заключения организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, договора на право использования нематериального актива (лицензионный договор, авторский договор, договор коммерческой концессии и др.), платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности не учитываются для целей налогообложения за исключением расходов, связанных с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных. Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), а также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных учитываются на основании подпункта 19 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ.

Арендные платежи. В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Расходы на приобретение сырья и материалов. Расходы по приобретению сырья и материалов принимаются при определении объекта налогообложения по единому налогу при одновременном выполнении двух условий: сырье и материалы должны быть оплачены; сырье и материалы должны быть списаны на производство.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), налогоплательщики могут применять один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов (пункт 8 статьи 254 НК РФ):

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

Расходы на оплату труда. В расходы налогоплательщика на оплату труда согласно статье 255 НК РФ включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, уменьшают полученные доходы на начисленные расходы на оплату труда и учитывают их в составе расходов в момент погашения задолженности. Заработная плата, выданная авансом, в расходы для целей налогообложения не включается.

Расходы на добровольное страхование работников. Расходы на добровольное страхование имущества или работников прямо не поименованы в перечне расходов, уменьшающих доходы, установленном пунктом 1 статьи 346.16 НК РФ. В соответствии со статьей 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В соответствии со статьей 255 НК РФ совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда, взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда.

Расходы на обязательное страхование работников и имущества. В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ при определении налоговой базы по единому налогу принимаются расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации. Исходя из общего порядка признания расходов (только после их фактической оплаты), установленного пунктом 2 статьи 346.17 НК РФ, в качестве расходов могут быть приняты только фактически уплаченные взносы.

Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам). Налогоплательщики вправе уменьшить сумму доходов на суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам). Речь идет только о тех суммах налога, которые уплачены по товарам, работам и услугам, стоимость которых признается для целей налогообложения.

Суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным материалам должны списываться в расход по мере списания этих материалов в производство, а по приобретенным товарам – по мере получения дохода от продажи этих товаров.

Проценты по кредитам. При определении объекта налогообложения по единому налогу учитываются проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

Согласно пункту 1 статьи 269 НК РФ при принятии и налоговому учету суммы процентов по кредитам и займам организация должна сопоставить ее с некоторой величиной, которая определяется одним из двух способов:

- *первый способ* применяется организациями, имеющими сопоставимые по условиям кредиты и займы, т.е. кредиты и займы, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. В этом случае проценты, начисленные по долговому обязательству, признаются расходом только, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях;

- *второй способ* применяется при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика. При этом способе предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центробанка РФ, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Расходы в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со статьей 269 НК РФ, при определении налоговой базы по единому налогу не учитываются.

Расходы на содержание служебного транспорта

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы на содержание служебного транспорта, а также на расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ. На основании пункта 2 статьи 346.16 НК РФ расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций подпунктом 11 пункта 1 статьи 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ. Нормы расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, утверждены постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92.

Расходы на командировки. Для целей исчисления единого налога учитываются расходы на командировки, в частности на: проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы; наем жилого помещения; суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ; оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда.

Плата за нотариальное оформление документов. К расходам, уменьшающим доходы при определении объекта налогообложения по единому налогу, относится плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом установлено, что такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке. Если же в отношении каких-либо действий тарифы в законодательном порядке не установлены, плата за совершение этих действие принимается по тарифам, согласованным между налогоплательщиком и нотариусом.

Расходы на аудиторские услуги. При определении объекта налогообложения по единому налогу учитываются расходы на аудиторские услуги, с учетом положений статьи 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Данной статьей Закона, в частности, установлено, что аудиторской деятельностью признается предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей и оказанию сопутствующих услуг. При этом под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, в частности, следующих услуг: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование; налоговое консультирование; анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование; управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций; правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам; оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков; разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; проведение маркетинговых исследований; проведение научно-исследовательских и экспериментальных

работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях; обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Расходы на рекламу. В соответствии с пунктом 4 статьи 264 НК РФ рекламные расходы признаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

10.8. Порядок исчисления и уплаты налога

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и квартальных авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период пунктом 1 статьи 346.23 настоящего Кодекса.

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

10.9. Налоговая декларация

Налогоплательщики – организации по истечении налогового (отчетного) периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками – организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Форма налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Глава 11. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

11.1. Экономическое содержание единого налога на вмененный доход как специального налогового режима

Важнейшим условием обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, возврата в страну вывезенных капиталов, а также повышения инвестиционной активности хозяйствующих субъектов является осуществляемая в стране налоговая реформа, которая связана, прежде всего, с совершенствованием действующего законодательства о налогах и сборах. Основными задачами реформирования российской налоговой системы являются:

- снижение налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков путем снижения налоговых ставок, объектов обложения и налоговых баз, изменения порядка исчисления и уплаты налогов;

- обеспечение соблюдения принципа справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех хозяйствующих субъектов, отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на предпринимательскую деятельность налогов и сборов, исключение из механизмов применения конкретных налогов тех норм, которые искажают их экономическое содержание;

- упрощение налоговой системы путем:

а) установления исчерпывающего перечня налогов и сборов при одновременном сокращении их числа;

б) минимизации налогов и сборов, имеющих целевую направленность;

в) максимальной унификации действующих режимов налогообложения;

- достижение оптимальной комбинации между динамичностью и стабильностью налоговой системы, что позволит налогоплательщикам осуществлять планирование налоговых платежей в текущем периоде и на длительную перспективу;

- повышение качества и эффективности налогового администрирования, в результате чего возрастает уровень собираемости налогов и сборов.

Действующей налоговой системой Российской Федерации установлены общие и специальные режимы налогообложения. Приведенные выше задачи проводимой налоговой реформы актуальны и относятся не только к общему режиму, но, в равной степени, и к специальным. Если общий режим обложения может применяться ко всем налогоплательщикам, то специальные налоговые режимы действуют в отношении отдельных групп хозяйствующих субъектов. В соответствии с действующим законодательством специальным налоговым режимом (СНР) признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течении определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом и применяемыми в соответствии с ним федеральными законами. При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в порядке, предусмотренном НК РФ.

Из этого определения следуют четыре важнейшие особенности специальных налоговых режимов. Во-первых, отмеченный выше локальный характер, поскольку конкретные специальные налоговые режимы устанавливаются для отдельных групп плательщиков. Поэтому при установлении специальных налоговых режимов возникает сложная методологическая проблема выбора критериев для включения налогоплательщиков в группу, имеющую право на применение данного режима. Чем большее число плательщиков может применять специальный режим, тем в меньшей степени он должен отличаться от общего режима. И наоборот, чем более существенны отличия между общим и специаль-

ным режимом, чем существеннее льготы у последнего, тем более строгими должны быть критерии, ограничивающие перечень и численность хозяйствующих субъектов, включенных в состав плательщиков специального режима.

Во-вторых, специальные налоговые режимы устанавливаются и действуют в течение определенного периода времени. Поэтому важно правильно определить моменты времени, когда на такой режим должны быть переведены конкретные категории налогоплательщиков и когда действие специального налогового режима для них должно быть прекращено. При этом следует помнить о такой важной сущности особенности налогов, которая состоит в том, что «налоги составляют общее условие хозяйствования и не могут быть инструментом оперативного управления. Эффективность дискреционной фискальной политики в части налогов не слишком высока в силу временных лагов, объективно существующих между возникновением проблемы и ее осознанием, между осознанием и принятием решения, между решением и его результатом».

В-третьих, элементы налогообложения определяются в порядке установленном НК РФ, а потому, чтобы специальный налоговый режим был установлен, основной налоговый закон должен определить:

- налогоплательщиков;
- объекты обложения;
- налоговую базу;
- налоговый период;
- налоговую ставку;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В-четвертых, несмотря на то, что специальные налоговые режимы являются по своей сущности льготными налоговыми режимами по сравнению с общим, их элементом обложения могут быть дополнительные налоговые льготы, которые также определяются в соответствии с НК РФ. Специальные налоговые режимы отличаются от общего режима налогообложения тем, что они, являясь активным действенным инструментом государственной фискальной политики, позволяют налогам и налоговой системе страны в целом реализовать свою регулирующую функцию.

К специальным налоговым режимам относятся:

- упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства;
- система налогообложения в свободных экономических зонах;
- система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях;
- система налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции;
- система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Все специальные налоговые режимы выступают нерыночными инструментами регулирования экономики, поскольку направлены на создание более выгодных экономических условий ведения предпринимательской деятельности для определенного круга хозяйствующих субъектов. Поэтому введение специальных налоговых режимов должно быть обоснованным, а для этого должна быть точно определена цель применения налогового режима.

Специальный налоговый режим, получивший название системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, относится к субъектным налоговым режимам, поскольку установлен для определенной группы плательщиков. Он применяется с целью стимулирования развития малого предпринимательства.

В странах с рыночной экономикой, где малый бизнес производит существенную часть ВВП или где занята значительная часть населения, важно собрать с него налоги. В этих случаях часто устанавливается налоговый режим в форме вмененного налога, несмотря на отмечаемые в научной и экономической литературе недостатки. Как правило, вмененный налог устанавливают относительно низким, чтобы снизить его возможное неблагоприятное влияние на экономическую активность организаций и предпринимателей с относительно низкой фактической доходностью. Поэтому специальный налоговый режим выполняет не только фискальную функцию, но и регулирующую, и таким образом сочетает две важнейшие налоговые функции.

Малый бизнес нуждается в поддержке со стороны государства, в том числе с помощью налоговых механизмов в силу следующих объективно действующих причин. Во-первых, у хозяйствующих субъектов, относящихся к малому бизнесу, издержки, связанные с уплатой налоговых платежей выше, чем у других категорий налогоплательщиков, если их исчислить на единицу полученного дохода. Кроме того, организации в отличие от индивидуальных предпринимателей могут использовать и используют для расчета налоговых обязательств данные бухгалтерского учета, который ведется для решения задач управления. Во-вторых, субъекты малого предпринимательства быстрее приспосабливаются к постоянным изменениям конъюнктуры рынка, а поэтому у них большее внимание уделяется краткосрочному, чем средне- и долгосрочному планированию. В-третьих, именно малому бизнесу принадлежит приоритет в решении проблем снижения безработицы и в формировании «среднего» класса независимых, самодостаточных граждан. Последняя причина приобрела в настоящее время особую актуальность в Российской Федерации, поскольку относительно низкая прослойка среднего класса обостряет многие социально-экономические проблемы, связанные с формированием рыночного национального хозяйства.

Исходя из этих причин для развития российской экономики особенно важно введение режима налогообложения для малого предпринимательства, устанавливающего меньшую налоговую нагрузку, т.е. более льготного по сравнению с общим режимом налогообложения.

Круг плательщиков, которые могут быть переведены на эту систему налогообложения, – это организации и индивидуальные предприниматели, которые значительную часть расчетов с покупателями и заказчиками осуществляют в наличной форме.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход направлена на решение следующих задач:

- экономия расходов налогоплательщиков на ведение налогового учета;
- снижение налогового бремени;
- упрощение порядка исчисления и уплаты налогов;
- повышение качества и эффективности налогового администрирования и на этой основе обеспечение роста уровня собираемости налогов;
- увеличение налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды за счет повышения предпринимательской активности налогоплательщиков.

Центральное место в этом специальном налоговом режиме отведено единому налогу на вмененный доход. Имеющиеся методические особенности его взимания принципиально отличают его от большинства налогов, входящих в налоговую систему страны. Пер-

вая особенность заключается в том, что сумма этого прямого налога не зависит от фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности плательщиков, а поэтому налоговая база и сумма налога могут исчислятся еще до начала налогового периода. Срок уплаты налога, а не авансовых платежей, в связи с этим может устанавливаться также до начала налогового периода. Эта особенность налога проявляется еще в том, что правовой основой его взимания не предусмотрена возможная корректировка суммы налога, исходя из фактически полученного дохода. В этой особенности, на наш взгляд, содержится опасность нарушения важнейшего принципа налогообложения, который закреплен в ст. 3 НК РФ и который определяет, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

Налог, в этом состоит его второе отличие, уплачивается в твердой сумме прямо пропорциональной фактической величине объемных показателей (измеренных в натуральных или трудовых единицах), адекватно отражающих размер производства и реализации товаров (работ, услуг) по тем видам деятельности, которые облагаются налогом. Это связано с тем, что объектом обложения единым налогом на вмененный доход является расчетная величина потенциально возможного к получению облагаемого дохода налогоплательщика от осуществления им предпринимательской деятельности. Размер дохода определяется государством, зависит от потенциальных возможностей налогоплательщика, которые связаны, как правило, с владением и распоряжением имеющегося у него имущества или применением трудовых ресурсов. Налоговая база для каждого плательщика определяется не по данным бухгалтерского учета, а на основе определенной опосредованным, расчетным путем доходности различных видов предпринимательской деятельности в соответствующих условиях места (региона) и времени. Расчет вмененного (потенциального) дохода привязан к установленному перечню относительно легко проверяемых в результате осуществления налогового контроля показателей, измеренных в натуральных или трудовых единицах измерения и отражающих размер деятельности плательщика. Вмененный доход корректируется с помощью коэффициентов, позволяющих учесть действие широкого спектра факторов, влияющих на его величину. Для получения значений величины вмененного дохода и коэффициентов могут использоваться данные статистических обследований, информация, полученная налоговыми органами при проведении контрольных мероприятий, а также сведения и результаты оценок независимых организаций.

Основной проблемой применения данного налогового режима выступает проблема определения величины вмененного налога. В случае завышения сумм вмененного дохода взимание налога может привести к прекращению предпринимательской деятельности хозяйствующими субъектами или к их уходу в теневую экономику. Наоборот, низкие суммы налога приводят к потерям для бюджета. Поэтому *ключевая проблема применения единого налога* на вмененный доход – это определение его оптимальной величины при учете интересов налогоплательщиков и государства. Несмотря на объективно существующие трудности методологического характера в решении данной проблемы, доктор экономических наук Е.А. Кирова считает абсолютно обоснованным выбор именно вмененного дохода в качестве объекта обложения. «Во-первых, именно с целью извлечения дохода осуществляется предпринимательская деятельность. Поэтому обложение налогом получаемого дохода, безусловно, целесообразно. Во-вторых, полученный доход является реальным источником уплаты единого налога. В-третьих, субъекты предпринимательства не уплачивают других налогов с дохода (предприниматели платят налог на доходы физических лиц, а организации налог на прибыль только с доходов, не подлежащих обложению единым налогом на вмененный доход). «В-четвертых, налог на вмененный доход широко используется в практике многих стран (например, США, Испании, Франции и т.д.)».

Правильно выбранная методика исчисления налога является гарантией повышения качества налогового администрирования и его эффективности, поскольку основным объектом контроля выступает не фактически полученный доход, размер которого трудно проверить. Этот специальный налоговый режим позволяет организовать результативную проверку, обеспечивающую получение достоверных данных о величине показателей, от которых прямо пропорционально зависит размер потенциального дохода. В этом заключается вторая особенность системы обложения в виде единого налога на вмененный доход от отдельных видов деятельности. Третья отличительная особенность состоит в том, что налоговый режим имеет сплошной характер, т.е. является обязательным к применению всеми без исключения налогоплательщиками, осуществляющими предпринимательскую деятельность в определенных сферах. Поэтому ни один налогоплательщик не может по своему желанию отказаться от его применения. Четвертое отличие этого режима позволяет государству упростить систему налогообложения для субъектов малого и среднего предпринимательства. Единым налогом заменяется совокупность налоговых платежей, исчисляемых и уплачиваемых при общем режиме налогообложения, что должно упрощать работу финансовых и бухгалтерских служб хозяйствующих субъектов и позволить им снизить затраты различных ресурсов на организацию и ведение учета.

Особенностью данного налогового режима может быть отсутствие льгот, которые в налогообложении выступают в качестве важнейшего, если не основного инструмента выполнения налогами регулирующей функции. Нельзя не согласиться с мнением И. Горского, который полагает, что льготы как элемент налога «как раз и устанавливаются вопреки логике налога, являясь внешним, случайным вмешательством в налог, тогда как из самого налога никак не следуют какие-то поблажки или исключения. В этом отношении льгота куда больше говорит о политических пристрастия, профессиональной принадлежности ее автора, чем о налоге». И несмотря на это, льготы были и будут устанавливаться по большинству налогов, хотя они увеличивают затраты на ведение налогового учета и осуществление контрольных мероприятий. Но льготы, нарушая общие условия хозяйствования у различных категорий налогоплательщиков, необходимы для решения не столько экономических, сколько социальных задач, стоящих перед государством. Что же касается ЕНВД, то поскольку это специальный налоговый режим, то он ставит плательщиков в особые условия налогообложения в целом и, таким образом, является льготным по своей сути, но не исключает установления дополнительных льгот.

Таким образом, применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности требует решения следующих методологических проблем:

- выбор критериев для включения налогоплательщиков в группу, переводимую на данную систему налогообложения;
- выбор момента времени установления и отмены действия системы налогообложения для конкретных категорий налогоплательщиков;
- установление элементов налогообложения, и прежде всего разработка методики расчета вмененного дохода, определение базовой доходности и корректирующих коэффициентов, выбор физического показателя;
- достижение оптимальной координации федерального и регионального законодательства.

В развитии правовой основы системы налогообложения в виде ЕНВД можно выделить два этапа. 1998-2002 гг. – это период, когда ЕНВД взимался в соответствии с Федеральным законом № 148-ФЗ от 31 июля 1998 г. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». С 2003 года, после введения в действие главы 26.3

«Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ, начался второй этап. В следующих двух параграфах мы проанализируем, как решались перечисленные выше проблемы на каждом из этих этапов.

11.2. Анализ проблем взимания единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности в 1998-2002 гг.

Налог, аналогичный единому налогу на вмененный доход, действовал в России до НЭПа (продналог) и в период НЭПа (промысловый налог). Объектом обложения промыслового налога был доход от торговли, промыслов и промышленных предприятий. По своей сущности это был налог на прибыль, полученную при осуществлении предпринимательской деятельности. Величина объекта обложения определялась двумя методами. Если на предприятии был организован и велся бухгалтерский учет, то определялся фактически полученный доход. В противном случае использовался метод расчета дохода по внешним факторам: числу занятых на предприятии, занимаемой площади, количеству и мощности машин, размеру затраченного капитала.

Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности был введен в налоговую систему России с принятием 31 июля 1998г. Федерального закона № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» (далее Закон № 148-ФЗ.). К началу 2000 года законодательные органы власти более 70 субъектов Российской Федерации ввели на своих территориях единый налог на вмененный доход. Основными причинами принятия закона № 148-ФЗ было:

- привлечение к уплате налогов организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельности в сферах, где налоговый контроль требует больших затрат финансовых, трудовых и других ресурсов;
- снижение затрат на налоговое администрирование;
- снижение затрат на организацию и ведение налогового учета.

Закон № 148-ФЗ установил общий порядок взимания ЕНВД, предоставив органам государственной власти субъектов Российской Федерации устанавливать конкретные параметры элементов налога и вводить налог в действие на всей территории субъекта.

Органы власти субъектов Российской Федерации могли определить следующие важнейшие характеристики единого налога на вмененный доход:

- перечень плательщиков по сферам предпринимательской деятельности. Сферы предпринимательской деятельности могли быть выбраны только из установленного Федеральным законом перечня;
- размер вмененного дохода и составляющие формул для расчета сумм единого налога;
- налоговые льготы;
- порядок и сроки уплаты единого налога;
- особенности взимания налога.

Характерной чертой этого этапа является то, что был установлен не перечень налогов, которые не должен платить плательщик ЕНВД, а круг налогов из общего режима налогообложения, которые должны платиться при применении этого специального режима. Поэтому, когда в систему налогов России вводились новые налоги, хозяйствующие субъекты, уплачивающие ЕНВД, не становились их плательщиками, если соответствующие изменения не вносились в закон № 148-ФЗ.

Плательщики ЕНВД кроме этого налога платили:

- платежи в государственные внебюджетные фонды;
- государственную пошлину;

- таможенные пошлины и иные таможенные платежи;
- лицензионные и регистрационные сборы;
- налог на приобретение автотранспортных средств;
- земельный налог;
- налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;
- налог на доходы, уплачиваемый физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, с любых доходов, за исключением доходов, получаемых при осуществлении предпринимательской деятельности в сферах, по которым уплачивался единый налог;
- удержанные суммы подоходного налога, а также НДС и налога на доходы из источника в Российской Федерации в случае, если российскими законодательными актами о налогах установлена обязанность по удержанию налога налоговым агентом.

Единый налог взимался с доходов, полученных в следующих сферах предпринимательской деятельности:

1) оказание предпринимателями ремонтно-строительных услуг. К этим услугам относится строительство зданий и сооружений или их частей, подготовка строительного участка, различные услуги по ремонту и строительству зданий и сооружений, благоустройство территорий;
2) оказание бытовых услуг населению (ремонт обуви, одежды, часов, ювелирных изделий и т.д., сервисное обслуживание автотранспортных средств и т. п.);
3) оказание населению парикмахерских услуг, медицинских, косметологических, ветеринарных услуг;
4) услуги предпринимателей по краткосрочному проживанию;
5) консультационные и образовательные услуги, оказываемые предпринимателями, в том числе бухгалтерские, аудиторские, юридические, а также репетиторство, преподавание и т.п.;
6) общественное питание, если численность работающих не превышала 50 человек;
7) розничная торговля, осуществляемая через магазины, если численность работающих не превышала 30 человек, палатки, рынки, лотки, ларьки, торговые павильоны, другие места организации торговли;
8) розничная выездная (нестационарная) торговля горюче-смазочными материалами;
9) оказание транспортных услуг предпринимателями и организациями с численностью работающих до 100 человек;
10) оказание услуг по предоставлению автомобильных стоянок и гаражей;
11) деятельность организаций по сбору металлолома;
12) оказание на коммерческой основе услуг по перевозке пассажиров маршрутными такси.

Федеральным законом были установлены такие элементы налога как:

- плательщики;
- объекты налогообложения;
- налоговый период;
- ставка и порядок исчисления налога;
- льготы;
- порядок зачисления сумм налога.

Плательщиками налога являлись организации и индивидуальные предприниматели, занятые в перечисленных выше сферах деятельности, а объектом обложения – вмененный доход на очередной календарный месяц. Он определяется как произведение базовой

доходности на величину физических показателей, влияющих на результаты предпринимательской деятельности с учетом повышающих и понижающих коэффициентов базовой доходности. Базовая доходность – это удельный доход, рассчитанный на единицу измерения физического показателя.

Понижающие и повышающие коэффициенты должны были учитывать влияние разнообразных факторов, многие из которых количественно трудно измерить:

- тип населенного пункта, в котором осуществляется предпринимательская деятельность;
- место предпринимательской деятельности внутри населенного пункта;
- характер местности, если деятельность производится вне населенного пункта;
- удаленность места предпринимательской деятельности от транспортных развязок;
- удаленность места предпринимательской деятельности от остановок пассажирского транспорта;
- характер реализуемых товаров (производимых работ, оказываемых услуг);
- ассортимент реализуемой продукции;
- качество предоставляемых услуг;
- сезонности;
- суточность работы;
- качество занимаемого помещения;
- производительность используемого оборудования;
- возможности использования дополнительной инфраструктуры;
- инфляция;
- количество видов деятельности, осуществляемых налогоплательщиком.

На первом этапе ставка налога была установлена в размере 20%. Перечисление налога в бюджет подтверждалось выдаваемым налоговым органом свидетельством об уплате единого налога.

Федеральный закон предусматривал только одну льготу по единому налогу на вмененный доход, которая была связана с перечислением налога. Так, плательщик мог произвести уплату налога за 3, 6, 9 и 12 месяцев. В этом случае сумма налога уменьшалась соответственно на 2, 5, 8 и 11%. Однако, снижение суммы налога не соответствовало высоким темпам инфляции. Характерным для данного этапа развития налоговой системы.

В таблице 11.1 приведены данные об установленных в законе нормативах зачисления сумм налога в разрезе двух групп плательщиков.

Практика взимания этого налога имела как положительные, так и негативные последствия, которые зачастую тесно переплетались друг с другом.

Важным результатом было значительное увеличение налоговых поступлений от индивидуальных предпринимателей, причем не только за счет легализации их деятельности, но и в результате увеличения налоговой нагрузки по сравнению с ранее уплачиваемыми налогами общего режима, в том числе и подоходным налогом. Эта тенденция прослеживалась в неразрывной связи с другой – прямо противоположной, которая состояла в резком снижении налогового бремени для юридических лиц по большинству видов деятельности. Причина этого состояла в том, что закон 148-ФЗ предусматривал одинаковую методику расчета налоговой базы и суммы налога как для юридических, так и для физических лиц, соответственно организаций и индивидуальных предпринимателей. Такое «равенство в налогообложении» неизбежно приводило к тому, что при одной и той же сумме налога у организации уменьшалась сумма налоговой нагрузки, а у предпринимателя происходило ее увеличение. Эта проблема решалась путем внесения соответствующих норм в правовую основу налога на региональном уровне. Цель этих региональных дополнений

состояла, с одной стороны, в компенсации потерь бюджета от применения этого налогового режима организациями, а с другой – в элиминировании, или снижении значительного увеличения тяжести налогообложения у индивидуальных предпринимателей, поскольку последнее могло заставить их либо прекратить свою деятельность, либо уйти в теневую экономику.

В этот период дальнейшее развитие получил процесс разукрупнения предприятий и организаций, поскольку организационное преобразование путем деления позволяло снизить совокупную налоговую нагрузку. Так, в Свердловской области перевод на уплату ЕНДВ только индивидуальных предпринимателей, осуществляющих розничную торговлю через магазин с численностью работающих до 30 человек, привел к перерегистрации крупных торговых организаций как индивидуальных предпринимателей.

Может быть, основываясь на этих фактах ведущие российские ученые-экономисты В.Г. Пансков и В.Г. Князев сделали вывод, что ЕНВД пока еще «не нашел себя» в российской налоговой системе ни в фискальном, ни в стимулирующем смысле.

Немаловажной проблемой налогообложения выступает стабильность налоговой системы страны в целом и отдельных законодательно установленных налоговых режимов. Стабильность налогообложения подразумевает неизменность основополагающих налоговых институтов и правил уплаты налогов в течение длительного периода времени. Это предусматривает отказ от революционных изменений в налоговой системе с целью получения кратковременного эффекта увеличения налоговых доходов, вводимых без обоснованного экономического расчета, не ориентированных на долгосрочную и среднесрочную перспективы развития.

По нашему мнению, не следует понятие стабильности связывать только с временным фактором. Установленный Конституцией Российской Федерации принцип единого экономического пространства может быть гарантирован (реализован) путем обеспечения территориальной (региональной) стабильности налоговой системы и налоговых режимов в частности. Поэтому целесообразно уточнить приведенное выше определение стабильность налогообложения. Это понятие означает неизменность основополагающих налоговых институтов и методики взимания налогов в условиях длительного периода времени и единого экономического пространства. Именно пространственная нестабильность выступала одной из основных проблем взимания ЕНВД до принятия главы 26.3 НК РФ.

Главными причинами пространственной нестабильности являлись:

- передача органам государственной власти регионов права самостоятельно устанавливать величину базовой доходности для различных видов предпринимательской деятельности;
- отсутствие единой методики определения налоговой базы по ЕНВД на территории Российской Федерации;
- отказ от установления единого перечня значений физических показателей и уровня базовой доходности, как основных элементов налогообложения.

Все эти причины были результатом слабой разработки методологических вопросов введения и установления единого налога на вмененный доход. Вследствие этого во многих регионах показатели базовой доходности, связанные прямопорционально с суммой налога, установлены были в заниженных размерах для организаций, поскольку их расчет производился применительно к индивидуальным предпринимателям. Налоговая нагрузка была при применении ЕНВД ниже, чем при общем режиме налогообложения. В ряде регионов был установлен низкий уровень доходности в результате действия субъективного фактора, а именно лоббирования в законодательных (представительных) органах интересов отдельных групп хозяйствующих субъектов. Это привело к сильной дифференциации

Таблица 11.1

Направления зачисления сумм единого налога на вмененный доход

Категория налогоплательщика	Федеральный бюджет		Государственные внебюджетные фонды					Бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты (в процентах)
	всего	в т.ч. Федеральный дорожный фонд РФ	всего	в том числе				
				Пенсионный фонд РФ	ФСС РФ	ФФОМС	ТФОМС	
Организации	25	4	25	18,35	3,425	0,125	2,15	50
Индивидуальные предприниматели	-	-	25	18,35	3,425	0,125	2,15	75

размеров базовой доходности по одним и тем же видам деятельности по разным регионам Российской Федерации, неравенству условий налогообложения и нарушению целостности единого экономического пространства в стране. Так, уровень базовой доходности в год на одну точку общепита колебался от 1,5 тыс. руб. (Республика Дагестан) до 58,8 тыс. руб. (Тамбовская область); на 1 тонну грузоподъемности автотранспортных средств от 4,5 тыс. руб. (Ростовская область) до 32,0 тыс. руб. (Орловская область).

Другая проблема связана с действовавшим и действующим в настоящее время порядком учета налогоплательщиков. С введением в действие первой части НК порядок учета налогоплательщиков определен гл. 16 НК РФ. Налогоплательщики должны зарегистрироваться (или быть зарегистрированными) не только по своему «основному месту учета», но и по месту нахождения принадлежащего им:

а) недвижимого имущества;

б) подлежащих налогообложению транспортных средств.

Таким образом, постановка на учет не связывается с тем, уплачивают или не уплачивают конкретные налоги, хозяйствующие субъекты, а с возникновением обстоятельств, предусматривающих уплату конкретных налогов. Обязанность встать на учет у плательщика и поставить на учет у налогового органа возникает из одного лишь отнесения организаций или индивидуальных предпринимателей к категории плательщиков хотя бы одного налога по формальному признаку.

Налогоплательщики не освобождаются от обязанности налогового учета при применении специальных режимов налогообложения. Организации подлежат постановке на учет по месту их нахождения – основное место учета. Кроме постановки на учет по основному месту нахождения организация подлежит налоговому учету по месту нахождения принадлежащего ей имущества и транспортных средств. Физические лица, осуществляющие деятельность без образования юридического лица, подлежат учету по месту жительства, под которым понимается место, где индивидуальный предприниматель постоянно или преимущественно проживает.

Выбор места учета, основанный на этих принципах (место учета по месту государственной регистрации для организаций или по месту жительства для физических лиц), не всегда справедлив при решении вопроса, где, в каком регионе, должен налогоплательщик уплачивать налоги. Такой выбор явно проблематичен и с учетом задачи организации эффективного и качественного налогового контроля индивидуальных предпринимателей. Следует согласиться с обоснованным и авторитетным мнением С.Г. Шаталова, что было бы целесообразно в основу организации налогового учета положить принцип не места жительства, а места пребывания физического лица.

Использование принципа регистрации по месту проживания явилось причиной того, что в ряде регионов (Республики Татарстан, Краснодарский край, Калужская, Кемеровская, Тюменская и др. области) не привлекались к уплате единого налога индивидуальные предприниматели, проживающие в других регионах и состоящие в них на учете поскольку они осуществляли там свою деятельность. Этот признак не является основанием для постановки на учет в налоговых органах.

Третья проблема взимания ЕНВД была связана с необоснованным использованием одного или нескольких физических показателей, неадекватно характеризующих размеры предпринимательской деятельности и применяемых при расчете суммы налога.

Например, для общественного питания было рекомендовано использовать показатель общей площади помещений, используемых в хозяйственной деятельности. Этот показатель применялся только в 21 субъекте Российской Федерации, в других же субъектах использовались показатели:

- точка общепита;
- количество работающих;
- количество посадочных мест;
- торговая площадь;
- складская площадь.

В 25 субъектах Российской Федерации применялось свыше одного показателя, что привело к существенным колебаниям уровня базовой доходности по виду деятельности и не позволяло правильно исчислить сумму налога, что приводило к существенной дифференциации налоговой нагрузки.

Четвертая проблема связана была с переводом на уплату ЕНВД видов деятельности, не поименованных Законом № 148-ФЗ. Например, в Тульской области торговые организации уплачивали ЕНВД не только при продаже товаров в розницу, но и при оптовой продаже, осуществляемой бюджетным учреждениям. Аналогичная практика существовала и в Краснодарском крае, хотя и была законодательно ограничена нормативом до 5% от общего объема реализации.

Важной проблемой был вопрос о региональном пересмотре и переутверждении уровня базовой доходности по определенным видам деятельности и величины значений корректирующих коэффициентов. До 2003 года налоговые органы многократно (около 30 раз) вносили предложения об изменении размера базовой доходности, причем не только в сторону увеличения, но и в сторону снижения, и около 18 раз по изменению значений корректирующих коэффициентов в сторону их увеличения. Эта проблема имеет и другой аспект, который связан с ответом на вопрос, должен ли установленный уровень базовой доходности для индивидуальных предпринимателей отличаться от уровня, установленного для организаций. Анализ, проведенный по фактическим данным по налогоплательщикам Оренбургской области, показал, что для таких видов предпринимательской деятельности, как: оказание бытовых услуг физическим лицам; оказание на коммерческой основе услуг по перевозке пассажиров маршрутными такси; оказание предпринимателями ремонтно-строительных услуг и услуг по краткосрочному проживанию; общественное питание – уровень базовой доходности для индивидуальных предпринимателей следует установить ниже в 2-10 раз, чем для организаций. Установление единого уровня приводит к значительным потерям доходов бюджета и к необоснованной дифференциации уровня налоговой нагрузки. Для установления правильных (объективных) значений уровня базовой доходности и корректирующих коэффициентов необходимы соответствующие экономически обоснованные расчеты, учитывающие интересы государства:

- краткосрочные – увеличение доходов бюджета в текущем и последующем налоговом периоде;
- долгосрочные (стратегические) – развитие видов предпринимательской деятельности, облагаемых ЕНВД.

Заложенный в содержании налога фискальный приоритет, поставил на второй план решение важнейших проблем социально-экономического развития страны: увеличение занятости, рост темпов экономического развития, улучшение использования вторичного сырья в производстве. Именно эти проблемы должны решаться с помощью малых и средних предприятий.

Следует отметить, что в результате введения единого налога на вмененный доход, некоторые регионы смогли увеличить сбор налоговых платежей на своей территории. Так, по данным официальной прессы, в Краснодаре за январь 1999 г. поступило от индивидуальных предпринимателей в 10 раз больше налоговых платежей, чем за весь 1998 г. В Хабаровске поступления от индивидуальных предпринимателей после введения в действие

единого налога на вмененный доход возросли также в 10 раз. В Калужской области поступления от предприятий, обязанных платить этот налог, возросли в январе 1999 г. по сравнению с январем 1998 г. в сопоставимых ценах на 30%.

Однако – единый налог на вмененный доход вызвал негативную реакцию со стороны предпринимателей, вплоть до полного неприятия. В ряде регионов, где он был введен, прошли массовые организационные акции протеста предпринимателей. После введения единого налога на вмененный доход в Ростовской области около тысячи предпринимателей сдали свои регистрационные свидетельства, так как их деятельность была убыточной. По оценкам ростовских предпринимателей, во многих случаях вмененный доход в несколько раз превысил реальный. Активные протесты предпринимателей вынудили Законодательное собрание Ростовской области уже через несколько месяцев внести изменения в областной закон о едином налоге на вмененный доход.

В Карелии республиканский закон о едином налоге на вмененный доход был назван «смертным приговором розничной торговле», являясь ярким примером налогового произвола региональных властей. Единый налог на вмененный доход с предпринимателей, занимающихся мелкорозничной торговлей, составил от 3 до 5 тыс. руб. в месяц, что является для данного региона непосильным налоговым бременем. Кроме того, недовольство многих предпринимателей Карелии вызывало то, что некоторые пролоббированные виды деятельности (бухгалтерские, аудиторские, юридические и консультационные услуги и др.) были выведены из-под налогообложения единым налогом на вмененный доход.

После введения единого налога на вмененный доход на территории Удмуртии предприниматели города Ижевска, торгующие на вещевых и продовольственных рынках, в знак протеста оставили свои рабочие места и на несколько дней прекратили торговлю. По их мнению, значения базовой доходности, установленные республиканским законом, существенно были завышены и вынудят многих предпринимателей прекратить свою деятельность либо окончательно уйти в теневую сферу.

В Омской области предприниматели решили бойкотировать Областной закон «О едином налоге на вмененный доход», чтобы избежать разорения.

Арбитражный суд Пермской области и его апелляционная инстанция приняли постановление по иску местного предпринимателя, которого поддержала Пермская региональная общественная организация «Клуб налогоплательщиков», согласно которому Закон о едином налоге на вмененный доход в Пермской области применению не подлежал. Как отметил арбитражный суд, этот закон нарушает принцип равенства между налогоплательщиками, которое достигается «за счет установления равной доли имущества, изымаемой в бюджет, а не равной суммы налога со всех налогоплательщиков». Корректирующие коэффициенты, установленные законом, не обеспечивают равенства налогообложения, поскольку не охватывают всего многообразия условий деятельности индивидуальных предпринимателей. Кроме того, суд посчитал, что данный закон вошел в противоречие с Налоговым Кодексом и Законом о государственной поддержке малого предпринимательства.

Поэтому при разработке и утверждении гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ следовало обратить внимание прежде всего на установление величины базовой доходности, разработку методики ее пересмотра, а также корректирующих коэффициентов. В противном случае нельзя обеспечить справедливость налогообложения – важнейшего принципа, сформулированного А. Смитом.

Механизм налогообложения вмененного дохода в 2003-2005гг. не претерпел существенных изменений по сравнению с ранее действовавшим порядком. Неизменным осталось и назначение данного налогового режима – максимальное упрощение налогообложения хозяй-

ствующих субъектов, по сравнению с общим режимом и упрощенной системой налогообложения. При этом основная проблема взимания налога, после вступления в силу главы 26.3 НК РФ состоит в том, что правовая основа налога определяется на федеральном уровне, т.е. основана на принципе централизма и характеризуется фактически полным отсутствием положений о порядке исчисления и уплаты этого налога хозяйствующими субъектами. По сравнению с Законом №148-ФЗ нормативные положения главы 26.3 достаточно сильно урезали в правах органы законодательной власти субъектов Российской Федерации по установлению льгот, величины вмененного дохода, сроков уплаты налога.

По сравнению с ранее действовавшим порядком ограничен перечень видов деятельности, которые подлежат обложению единым налогом. К ним относятся:

- оказание бытовых услуг;
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- розничная торговля;
- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- оказание услуг общественного питания;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов.

Наибольшее количество малых предприятий и индивидуальных предпринимателей сосредоточено в розничной торговле и общественном питании. Если по Закону № 148-ФЗ в качестве критерия для включения в круг плательщиков единого налога был выбран показатель численности занятых (не более 30 человек и до 50 человек соответственно), то НК РФ установил новый критериальный показатель – площадь торгового зала и площадь зала обслуживания посетителей. Предельное значение для обоих критериев установлено не более 150м^2. Такая смена критериев приведет, по мнению экспертов, к сужению круга хозяйствующих субъектов, переводимых на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Прежде всего, это коснется крупных городов в России.

Субъекты Российской Федерации могут, вводя единый налог на своей территории, устанавливать подлежащими обложению все или некоторые из этих видов деятельности.

Объектом обложения выступает вмененный доход налогоплательщика, а налоговая база – сумма вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности и величины физического показателя. Существенные изменения коснулись состава корректирующих коэффициентов. Согласно НК РФ для определения вмененного дохода могут использоваться только три корректирующих коэффициента. Состав этих коэффициентов закрытый и регионы не вправе вводить другие, дополняющие состав, утвержденный НК РФ. К этим коэффициентам относятся:

$К_1$ – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях. Он определяется в зависимости от кадастровой стоимости земли;

$К_2$ – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и др. особенности. Значение только этого коэффициента могут устанавливать субъекты Российской Федерации, и оно может варьировать в 2004 году от 0,1 до 1;

$К_3$ – коэффициент – дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в календарном году.

Коэффициенты $К_1$ и $К_3$ устанавливаются в соответствии с постановлениями Правительства Российской Федерации. Все три коэффициента базовой доходности имеют стабильное значение и не могут изменяться более одного раза в год.

Для каждого вида деятельности установлена единая величина базовой доходности непосредственно НК РФ. Это позволяет избежать значительных колебаний значения показателя абсолютной налоговой нагрузки на налогоплательщиков, осуществляющих одни и те же виды деятельности на территории разных субъектов Российской Федерации. Такая универсальность определения величины базовой доходности, скорее всего, будет иметь негативные последствия и может привести к искажению размера вмененного дохода и суммы единого налога. Это связано с тем, что базовая доходность одного квадратного метра площади зала обслуживания посетителей ресторана в г. Москва гораздо выше, чем в районном центре области. И установленные коэффициенты не смогут погасить это различие. Следует отметить, что все три коэффициента не достаточно проработаны и в теоретическом и методическом аспектах. Несмотря на то, что в НК РФ приведена формула для расчета коэффициента $К_1$, теоретически трудно доказать, что величина вмененного дохода прямо пропорциональна кадастровой стоимости земли. Это может быть не функциональная, а корреляционная зависимость с различной теснотой связи для отдельных видов предпринимательской деятельности. Может быть, поэтому значение данного коэффициента пока принимается равным единице.

Что касается коэффициента $К_2$, то следовало бы в главе 26.3 НК РФ определить методику его исчисления, установив единый подход к количественной оценке факторов, действие которых он должен учитывать. Однако для этого необходима соответствующая информационная база, которая может быть получена только в ходе специально организованного наблюдения. Это позволит регионам разработать адекватные значения коэффициента для получения достоверной величины вмененного дохода.

Корректирующий коэффициент $К_3$ в 2004 году равен 1,133. Он установлен единым для исчисления суммы вмененного дохода для всех плательщиков единого налога. Однако уровень инфляции, характеризующийся индексом изменения потребительских цен на товары (работы, услуги), существенно отличается не только по отдельным регионам, но он значительно дифференцирован и по отраслевому признаку. Поэтому корректировка с его помощью базовой доходности может со временем только усилить разрыв между величиной вмененного дохода и фактически полученного дохода, что создаст дополнительные проблемы взимания единого налога.

Уплата единого налога освобождает налогоплательщиков от уплаты налога на прибыль организаций или налога на доходы физических лиц, налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц, единого социального налога. Хозяйствующие субъекты, переведенные на уплату единого налога, переходят в категорию неплательщиков НДС. Такой порядок уплаты налогов относится только к тем видам деятельности, которые облагаются единым налогом. По другим видам деятельности плательщик должен применять общий режим налогообложения или упрощенную систему налогообложения.

В состав плательщиков единого налога включены организации и предприниматели. Для этих двух категорий плательщиков существуют различия, связанные с уплатой единого социального налога. Так, организации освобождены от уплаты ЕСН, а индивидуальные предприниматели не уплачивают его с сумм выплат, начисленных работникам в связи с ведением деятельности, облагаемой единым налогом. Вместе с тем, для гарантии пенсионного обеспечения сохраняется обязанность по уплате страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации в соответствии с законодательством об обязательном пенсионном страховании.

Сумма налога уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, осуществляемое в соответствии с законодательством Российской Федерации. Но сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Налоговый период – квартал. При создании, ликвидации, реорганизации налогоплательщика изменение налогового периода может производиться по согласованию с налоговым органом. Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Ставка налога составляет 15%.

По данным Общероссийской общественной организации малого и среднего предпринимательства единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности по состоянию на начало 2003г. был введен в 68 субъектах Российской Федерации.

В 2003 году в консолидированный бюджет российской Федерации поступило единого налога на вмененный доход 16,4 млрд. руб., в том числе в федеральный бюджет – 4,9 млрд. руб., что составляет 73,3% к запланированному на 2003 год уровню.

Примерно половина налоговых платежей поступила от налогоплательщиков 17 субъектов Российской Федерации, в том числе хозяйствующих субъектов Московской области, Краснодарского края, Нижегородской области, республик Татарстан и Башкортостан, Приморского края, Ростовской, Челябинской областям, Ханты-мансийского АО и др. Но не все субъекты выполнили задание по мобилизации налоговых платежей. Невыполнение плановых заданий по сбору налога можно объяснить следующими причинами:

- пять субъектов Российской Федерации не ввели этот специальный налоговый режим, в том числе такие экономически развитые регионы как г. Москва, г. Санкт-Петербург, Свердловская область;

- в тех субъектах РФ, которые ввели единый налог на вмененный доход, на его уплату переведены плательщики не всех видов деятельности, которые определены в НК РФ;

- предоставление налогоплательщикам права на уменьшение исчисленной ими за налоговый период суммы налога на сумму выплаченных за тот же период времени своим работникам пособий по временной нетрудоспособности. Согласно действующему порядку, граждане, работающие в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, могут обеспечиваться пособиями по социальному страхованию за счет средств ФСС:

а) в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц одного МРОТ. Остаток причитающейся работнику суммы должен быть выплачен за счет средств работодателя;

б) в полном объеме, если плательщик единого налога на вмененный доход будет добровольно платить в ФСС РФ страховые взносы на случай временной нетрудоспособности по тарифу в размере 3% от налоговой базы, определяемой в соответствии с гл. 24 НК РФ.

Как показал проведенный анализ практического опыта применения главы 26.3 НК РФ основные трудности у этого специального налогового режима связаны в настоящее время с отсутствием методологической взаимосвязи не только и не столько между отдельными статьями главы 26.3, сколько между отдельными главами НК РФ. В частности, не установлен порядок определения налоговой базы по НДС, налогу на доходы физических лиц и налогу на прибыль организаций для тех хозяйствующих субъектов, которые применяют кассовый метод определения доходов и расходов и метод определения выручки от реализации товаров, работ, услуг по моменту оплаты при переводе налогоплательщиков на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и возврат на общий режим налогообложения. В законодательстве отсутствуют какие-либо нормы, или критериальные значения, при достижении которых налогоплательщик обязан вернуться на применение общего режима налогообло-

жения. Например: пусть в период перевода налогоплательщика на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход площадь торгового зала магазина равна 140 квадратным метрам. После проведения реконструкции или расширения, площадь увеличилась до 160 квадратных метров. Правовая основа взимания налога в настоящее время не содержит, каких либо норм, устанавливающих:

- порядок взимания налога в период осуществления капитальных вложений;
- порядок перевода плательщика на общий режим налогообложения после завершения строительства.

Другая проблема, которая также требует совершенствования правовой основы специального режима и методики ведения учета, возникает в том случае, если налогоплательщики осуществляют наряду с деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, другие виды предпринимательской деятельности. В этом случае они должны организовать и вести раздельный бухгалтерский и налоговый учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. При этом единый методологический подход отсутствует даже в нормативных документах Минфина России и ФНС России. Например, учет амортизационных отчислений, по мнению Минфина России должен вестись в соответствии с гл. 25 НК РФ, а налоговые органы настаивают на применении правил бухгалтерского учета.

Перевод налогоплательщиков на данный налоговый режим не освобождает их от заполнения достаточно сложной и трудоемкой бухгалтерской и налоговой отчетности. В частности, налоговые декларации представляются по тем налогам, от уплаты которых они не освобождены. Большая часть хозяйствующих субъектов, которые переведены на уплату единого налога, являются многопрофильными предприятиями. Если они осуществляют виды деятельности, которые не подпадают под единый налог, то они обязаны организовать и вести бухгалтерский и налоговый учет по всем видам деятельности в соответствии с утвержденной системой положений по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством (подробно этот вопрос будет исследован в § 2.3 настоящей работы).

Организовать раздельный учет налогоплательщик обязан по каждому виду деятельности, подлежащему обложению единым налогом. Если в рамках бухгалтерского учета раздельный учет ведется путем открытия субсчетов к счетам учета, то методология и методика ведения раздельного налогового учета находится на этапе разработки.

Важной задачей совершенствования системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход является решение вопроса о внесении изменений в порядок распределения суммы налога между бюджетами различных уровней. Доходы от уплаты единого налога распределяются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы по установленным Бюджетным кодексом РФ нормативам отчислений:

- в бюджет субъектов Федерации – 45%;
- в местные бюджеты – 45%;
- в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования – 0,5%;
- в бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования –4,5%;
- в бюджет Фонда социального страхования – 5%.

По городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу установлен иной порядок распределения доходов от уплаты единого налога по уровням бюджетной системы. Поскольку не установлено распределение между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами, то в бюджеты городов будет зачисляться 90% доходов, которые поступят от плательщиков этих территорий, после введения единого налога.

Такое распределение носит неравномерный характер деления доходов между бюджетами, поскольку существенно уменьшает долю доходов региональных и местных бюджетов. Это вынуждает законодательные органы субъектов Российской Федерации прини-

мать акты о введении ЕНВД с максимальными или завышенными коэффициентами, что может привести к прекращению налогоплательщиками своей предпринимательской деятельности.

Проблемы налогообложения субъектов предпринимательства в трудно контролируемых сферах деятельности решались налоговыми системами всех государств – участников СНГ, за исключением Азербайджанской Республики. Помимо цели повышения эффективности контрольной работы вводимые в этих государствах специальные налоговые режимы, также как и в России, были направлены на снижение налоговой нагрузки и упорядочение сбора налогов.

К специальным налоговым режимам на Украине и в Грузии относится фиксированный налог; в республике Армения – фиксированный платеж; в республике Беларусь – единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц; в Кыргызской Республике – патентная система налогообложения. Особенности применения этих специальных налоговых режимов приведены в Приложении 1. В республике Казахстан для физических лиц, деятельность которых носила эпизодический характер, применяется налогообложение на основе разового талона, а для предпринимателей, не использующих труд наемных работников, налогообложение проводится на основе патента.

В Грузии, так же как и в Российской Федерации, налог носит обязательный характер. Его не вправе применять хозяйствующие субъекты, являющиеся плательщиками НДС или налога на малый бизнес. В Республике Армения, Республике Беларусь, Кыргызской Республике эти налоговые режимы также носят обязательный характер, а перевод на него зависит от вида деятельности хозяйствующего субъекта. На Украине, наоборот, налог носит добровольный характер и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность по продаже товаров на рынке и оказанию сопутствующих услуг, самостоятельно принимают решения о переходе на специальный налоговый режим.

Общей особенностью применения перечисленных налоговых режимов является уплата налогоплательщиками фиксированного платежа, напрямую не зависящего от практических результатов финансово-хозяйственной деятельности субъекта малого бизнеса. Как правило, к видам деятельности, подлежащим обязательному переводу на уплату фиксированных платежей относится мелкорозничная торговля, а также бытовые, автотранспортные и другие услуги населению.

Несмотря на имеющиеся различия, а также национальные особенности и специфику ведения предпринимательской деятельности в странах СНГ в действующих специальных режимах налогообложения субъектов малого предпринимательства имеется общий подход к методологии и принципам построения систем налогообложения для различных категорий субъектов малого предпринимательства.

Разные подходы использованы в этих странах при установлении ставки налога. Например, в Грузии ставки налога уменьшаются в два раза, если деятельность ведется в сельских районах. В Республике Беларусь установлена другая льгота: ставка налога понижается на 25% для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей в первые три месяца деятельности. Если реализуются товары, произведенные за границей Белоруссии, то применяется повышающий коэффициент 1,3 вне зависимости от удельного веса этих товаров в ассортименте.

Что касается сроков уплаты налога, то во всех странах, за исключением Республики Беларусь, он уплачивается по окончании налогового периода. В Республике Беларусь уплачиваются по существу авансовые платежи по налогу до начала налогового периода.

Таким образом, целью специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности является стимулирование развития малого предпринимательства в Российской Федерации. Основные задачи состоят в сокращении расходов малого бизнеса на ведение налогового учета, сокращении уровня налоговых рисков неправильного исчисления и несвоевременности уплаты суммы налога, что связано с продолжающимся процессом усложнения правовой основы налогообложения, поощрении выхода новых хозяйствующих субъектов на рынок за счет появления возможности планирования налоговых платежей, сокращении налоговой нагрузки. Эти цель и задачи в сущности являются общими для единого налога на вмененный доход и для упрощенной системы налогообложения. Специфической особенностью ЕНВД является еще одна цель, значение которой трудно переоценить. Это значительное сокращение расходов государства на налоговое администрирование, начиная с регистрации (постановки на учет) налогоплательщиков и заканчивая проведением выездных налоговых проверок. Это должно обеспечиваться методологией определения доходов налогоплательщиков и организации налогового контроля. Расчет потенциального дохода привязан к исчерпывающему перечню формальных и легко контролируемых признаков, которые характеризуют размеры предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов, но оцениваются количественными показателями в натуральных единицах измерения.

При переводе малых предприятий и индивидуальных предпринимателей на единый налог существенно снижается их зависимость от субъективизма налоговых органов, чему также способствуют методологические особенности определения вмененного дохода.

Методология взимания единого налога на вмененный доход, как и любого другого специального налогового режима, должна удовлетворять двум важнейшим требованиям:

- простота налогового учета и налогового администрирования;
- учет фактических результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Если упрощенная система налогообложения и единый сельскохозяйственный налог выполняют в большей или меньшей степени оба требования, то налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход, действующий в российской налоговой системе, этому требованию пока не удовлетворяет. Поэтому основным направлением совершенствования системы налогообложения в виде ЕНВД является разработка методологии взимания налога, которая учитывала бы фактические результаты деятельности и специфику налога, исходя из его сущности.

Решение этой задачи очень важно для будущего применения специального налогового режима. Как уже было отмечено выше, в НК РФ установлено, что все специальные налоговые режимы носят временный характер. «И существовать подобные режимы могут только лишь в чрезвычайной финансовой ситуации, в условиях системного экономического и финансового кризиса. Поэтому по мере выравнивания финансовой ситуации в стране этот налог должен отмереть». Отказ от применения данной системы налогообложения в период экономического подъема может явиться необоснованным шагом. Это связано с тем, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход позволяет существенно упростить налогообложение ряда категорий субъектов малого предпринимательства. Эта цель введения налогового режима имеет постоянный, долговременный приоритет, а поэтому целесообразность данной системы налогообложения не меняется от этапа экономического цикла. Кроме того данная система существенно повышает возможности органов власти субъектов РФ и местного самоуправления своевременно реагировать на изменения экономической ситуации, например, с помощью изменения значений корректирующих коэффициентов.

Как показала практика применения главы 26.3 НК РФ, до сих пор не удалось разработать методически обоснованный механизм корректировки величины базовой доходности, с тем чтобы в период экономического подъема ее величина позволяла бы увеличить налоговую нагрузку плательщиков единого налога и по возможности максимально приблизить ее к налоговой нагрузке тех плательщиков, которые примеряют общий режим налогообложения. И, наоборот, в период спада величина базовой доходности снижалась бы так, чтобы налоговая нагрузка позволила субъектам малого предпринимательства продолжить заниматься активной экономической деятельностью.

Глава 12. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Введение с 1 января 2002 г. Федеральным законом от 29 декабря 2001 № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» гл.26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» предусматривало существенные изменения действующей системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей с целью ее упрощения и использования в качестве экономического регулятора, стимулирующего рост сельскохозяйственного производства. Однако практика применения этой главы показала, что систему налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей необходимо пересмотреть т.к. единый сельскохозяйственный налог мог применяться только для сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством продукции растениеводства. Перевести на уплату этого налога предприятия индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и др.), производящие сельскохозяйственную продукцию, было невозможно, что создавало неравные условия для деятельности сельскохозяйственным предприятиям разного типа. Порядок определения размера налоговой ставки вызывал затруднения, установленные сроки уплаты налога не учитывали сезонности сельскохозяйственного производства и не были увязаны со сроками поступления основных денежных средств в хозяйства, а при расчете величины единого сельскохозяйственного налога на основе кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий не учитывался реальный уровень доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ «О внесении изменений в гл. 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» существенно изменен специальный налоговый режим, предусматривающий более льготные условия налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей позволяет соблюдать принцип равенства при налогообложении, обеспечивать единые критерии для всех хозяйствующих субъектов в сфере сельскохозяйственного производства независимо от вида производимой сельскохозяйственной продукции. В отличие от ранее действовавшей системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей новая система налогообложения действует на всей территории Российской Федерации, и для ее введения не требуется принятия на уровне региональных органов власти дополнительных правовых актов (п. 1 ст. 346.1 НК РФ). Кроме того, взамен ранее установленного порядка обязательного перевода организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей на уплату единого сельскохозяйственного налога новая редакция гл. 26.1 НК РФ предусматривает добровольный переход указанных категорий налогоплательщиков на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и возврат к общей системе налогообложения (п. 2 ст. 346.1 НК РФ).

12.1. Общие условия применения специального налогового режима

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается НК РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения. Это означает, что с 1 января 2004 г. (даты вступления Федерального закона от 11 ноября 2003 № 147-ФЗ в силу) организации и индивидуальные

предприниматели, занятые в сельскохозяйственном производстве и удовлетворяющие требованиям гл. 26.1 НК РФ, вправе сами принять решение – переходить на данную систему или же применять общий режим налогообложения. Впоследствии, уплачивая единый сельскохозяйственный налог, налогоплательщики вправе снова перейти на общий режим налогообложения (п. п. 1 и 2 ст. 346.1 НК РФ).

Как следует из названия налогового режима – «единый сельскохозяйственный налог», уплата данного налога заменяет собой совокупность налогов, подлежащих уплате при применении общепринятой системы налогообложения, а именно:

1) переход на уплату единого сельскохозяйственного налога организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период;

Организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и иные налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения.

2) переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и иные налоги и сборы в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога не влияет на выполнение плательщиками их обязанностей как налоговых агентов: они обязаны исчислять, удерживать у налогоплательщиков и перечислять в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налоги (п. 4 ст. 346.1 НК РФ).

В соответствии с этим на них возлагаются следующие обязанности:

а) правильно и своевременно исчислять соответствующие налоги, удерживать их из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды);

б) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика, если таковая имеется;

в) вести учет выплаченных налогоплательщикам средств, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

г) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля правильности исчисления, удержания и перечисления налогов.

12.2. Налогоплательщики

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации, индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, перешедшие на данный специальный налоговый режим. Статья 346.2 НК РФ раскрывает понятие «сельскохозяйственные товаропроизводители» для целей налогообложения единым сельскохозяйственным налогом, определяет критерии отнесения налогоплательщиков к сельскохозяйственным товаропроизводителям. Ими, в соответствии с данной статьей НК РФ, признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных 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, составляет не менее 70%.

Порядок отнесения продукции к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, устанавливается Правительством Российской Федерации.

Для того чтобы определить долю выручки от продажи сельскохозяйственной продукции в общем доходе, нужно сделать следующий расчет:

$$ДВПС = ВПС : ОВ \times 100\%$$, где:

ДВПС – доля выручки от продажи сельхозпродукции, в процентах;
ВПС – выручка от продажи сельхозпродукции, руб.;
ОВ – общая выручка, руб.

При осуществлении промышленной переработки продукции доля дохода от реализации продукции первичной переработки в общем доходе определяется исходя из соотношения расходов на производство и первичную переработку в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного сырья.

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

2) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 НК РФ;

3) организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

В соответствии со ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации *представительством* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. *Филиалом* является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Таким образом, не вправе переходить на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей только те организации, которые имеют обособленные подразделения, являющиеся филиалами и представительствами и указанные в качестве таковых в учредительных документах создавших их организаций. Организации, имеющие иные обособленные подразделения, соответствующие критериям, приведенным в ст. 11 НК РФ, вправе применять данную систему налогообложения.

12.3. Порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата на общий режим налогообложения

Для перехода на данный налоговый режим организациям и индивидуальным предпринимателям, применяющим общий режим налогообложения, необходимо определить долю дохода от реализации сельхозпродукции собственного производства за девять месяцев года, в котором подается заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем объеме выручки. Она должна составлять 70% и более. Данные о доле дохода указываются налогоплательщиком в заявлении, подаваемом в налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). Такое заявление необходимо подать в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году перехода на единый сельскохозяйственный налог.

Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах и применять данный режим в текущем году.

Если налогоплательщики перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога, то они не могут до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения (п. 3 ст. 346.3 НК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 346.7 налоговым периодом признается календарный год.

Если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70 процентов в общем объеме выручки, налогоплательщики 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 20 календарных дней по окончании налогового периода, в котором доход налогоплательщика от реализации сельхозпродукции собственного производства составил менее 70%. Налогоплательщик обязан произвести уплату исчисленных сумм налогов до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу. При этом Налоговый Кодекс освобождает таких налогоплательщиков от уплаты пени и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам при утрате статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету сельскохозяйственными товаропроизводителями в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по налогу на добавленную стоимость, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

При переходе с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения суммы налога, предъявленные налогоплательщикам единого сельскохозяйственного налога по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным до перехода на общий режим налогообложения, при исчислении налога на добавленную стоимость вычету не подлежат.

12.4. Объект налогообложения и порядок признания доходов и расходов

Согласно ст. 246.4 НК РФ объектом налогообложения единым сельскохозяйственным налогом признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Единственным методом признания доходов и расходов в целях налогообложения единым сельскохозяйственным налогом является кассовый метод (п. 6 ст. 346.5 НК РФ). Это означает, что датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Согласно ст. 346.5 НК РФ организации учитывают:

- доходы от реализации товаров, работ и услуг, а также имущества и имущественных прав (их учет производится в соответствии со ст. 249 НК РФ);
- внереализационные доходы, определяемые в порядке ст. 250 НК РФ.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При получении налогоплательщиком доходов в иностранной валюте указанные суммы пересчитываются им в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату получения дохода.

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Внереализационными доходами являются доходы, не относящиеся к категории доходов от реализации товаров (работ, услуг). В эту группу можно отнести, в частности, доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду);

- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам, и иные доходы, указанные в ст. 250 НК РФ.

Некоторые доходы не учитываются для целей налогообложения единым сельскохозяйственным налогом. Это доходы:

- в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

- в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

- в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ. Полный перечень таких доходов определен ст. 251 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели учитывают доходы от предпринимательской деятельности, к которым относятся все поступления, как в денежной, так и в натуральной форме от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, стоимость такого имущества, полученного на безвозмездной основе, а также иные доходы от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение основных средств;

В п.4 ст.346.5 НК РФ установлено, что расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке:

- в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиками после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, – в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию;

- в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиками до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:

- в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно: в течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога – 50% стоимости, второго года – 30% стоимости и третьего года – 20% стоимости;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога равными долями от стоимости основных средств.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога. При этом в течение налогового периода расходы на приобретение основных средств принимаются равными долями. При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждаемой Правительством Российской Федерации в соот-

ветствии со ст.258 НК РФ. Для тех видов основных средств, которые не указаны в Классификации, сроки полезного использования устанавливаются налогоплательщиками в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Особый порядок установлен НК РФ в случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщики обязаны пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

2) расходы на приобретение нематериальных активов;

Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патентов, свидетельств, других охранных документов, договора уступки (приобретения) патента, товарного знака). К нематериальным активам, в частности, относятся:

а) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

б) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

в) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

г) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

д) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

е) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

Данные расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций в соответствии со ст. 254 НК РФ.

Материальные затраты признаются расходами, учитываемыми при исчислении налоговой базы, применительно к порядку, предусмотренному пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ. Согласно данной норме материальные расходы учитываются в составе расходов в момент

погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

Согласно ст.255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшают полученные доходы на начисленные расходы на оплату труда и учитывают их в составе расходов в момент погашения задолженности (путем выплаты из кассы или иным способом погашения задолженности).

7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

На основании п. 2 ст. 263 НК РФ расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. Если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав расходов в размере фактических затрат.

8) суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам, услугам);

С учетом того, что плательщики единого сельскохозяйственного налога не являются плательщиками НДС, суммы уплаченного налога из бюджета не возмещаются, а относятся на расходы (за исключением случаев, когда осуществляется переход на уплату единого сельскохозяйственного налога с общего режима налогообложения или обратно, а также в отношении налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

9) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;

13) расходы на командировки, в частности на: проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами); суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации; оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату нотариусу за нотариальное оформление документов;

15) расходы на аудиторские услуги;

16) расходы на опубликование бухгалтерской отчетности, а также на опубликование и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять такое опубликование (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

23) суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

24) расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в подпункте 8 настоящего пункта);

25) расходы на информационно-консультативные услуги;

26) расходы на повышение квалификации кадров;

27) судебные расходы и арбитражные сборы;

28) расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба.

При этом не все расходы, поименованные в данном перечне, могут учитываться налогоплательщиком при исчислении единого сельскохозяйственного налога. Применяется порядок признания расходов, установленный в ст. 252 НК РФ – расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а также убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под до-

кументально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета.

12.5. Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. По единому сельскохозяйственному налогу налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Полученные организацией и индивидуальным предпринимателем доходы или произведенные расходы, величина которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, величина которых выражена в рублях. Такие доходы (расходы) подлежат пересчету в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения доходов (осуществления расходов).

В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода не только в денежной, но и в натуральной форме. При получении доходов в натуральной форме необходимо учитывать следующее. На основании ст. 40 НК РФ рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

При определении налоговой базы организациями и индивидуальными предпринимателями доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода до его окончания.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом под убытком понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346.5 НК РФ. Указанный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом сумма убытка, превышающая данное ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Налогоплательщики, ранее применявшие общий режим налогообложения с использованием метода начислений, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога выполняют следующие правила:

1) на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщики осуществляют после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления, при определении налоговой базы не учитываются. Следовательно, организация, которая переходит на уплату единого сельскохозяйственного налога, может иметь суммы предварительной оплаты, полученные в виде имущества, отличного от денежных средств. Основываясь на подп. 1 п. 6 ст. 346.6 НК РФ, такая организация может не включать в налоговую базу суммы предварительной оплаты, полученные неденежными средствами при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

2) на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации.

В отношении основных средств, числящихся у налогоплательщиков, оплата которых будет осуществлена после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, остаточная стоимость учитывается начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена оплата такого объекта основных средств;

3) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения;

4) расходы, осуществленные налогоплательщиками после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата таких расходов была осуществлена после перехода налогоплательщиков на уплату единого сельскохозяйственного налога;

5) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в оплату расходов налогоплательщиков, если до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налогоплательщики, уплачивавшие единый сельскохозяйственный налог, при переходе на общий режим налогообложения с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на общий режим налогообложения, если по правилам налогового учета указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы при уплате единого сельскохозяйственного налога;

2) расходы, осуществленные налогоплательщиками в период после перехода на общий режим налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления независимо от даты оплаты таких расходов.

«Для отражения в налоговом учете общего режима налогообложения остаточной стоимости основных средств необходимо на дату перехода рассчитать сумму амортизации

по правилам ст. 256-259 НК РФ за весь период применения системы налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога.

Далее определяется остаточная стоимость основных средств, которая представляет собой разницу между стоимостью их приобретения и суммой начисленной амортизации (по правилам ст. 256-259 НК РФ). Именно эта остаточная стоимость будет в дальнейшем учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

После этого необходимо сравнить сумму расходов на приобретение основных средств, на которую были уменьшены доходы при исчислении единого сельхозналога, с суммой начисленной амортизации. Если сумма расходов будет больше, чем сумма рассчитанной амортизации, то эта разница подлежит зачислению в состав доходов при исчислении налога на прибыль по правилам гл. 25 НК РФ».

12.6. Налоговый и отчетный периоды, налоговая ставка

Ст. 346.7 НК РФ определяет налоговый и отчетный периоды в целях уплаты единого сельскохозяйственного налога. Под налоговым периодом понимается период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. При уплате единого сельскохозяйственного налога налоговым периодом является год. Отчетным периодом является полугодие. Налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

12.7. Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога. Зачисление сумм единого сельскохозяйственного налога

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

Уплата единого сельскохозяйственного налога и авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу производится по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Единый сельскохозяйственный налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период п. 1 ст. 346.10 НК РФ.

Суммы единого сельскохозяйственного налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. В ст. 4 Федерального закона от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ определены пропорции распределения сумм единого сельскохозяйственного налога между бюджетами разного уровня и государственными внебюджетными фондами путем внесения соответствующих дополнений в ст. 48 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Установлено, что с 1 января 2004 г. суммы налога, уплачиваемые при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, распределяются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы Российской Федерации по следующим нормативам отчислений:

1) в федеральный бюджет – 30%;
2) в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0,2%;
3) в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 3,4%;
4) в Фонд социального страхования Российской Федерации – 6,4%;
5) в бюджеты субъектов Российской Федерации – 30%;
6) в местные бюджеты – 30%.

Суммы налога, уплачиваемые при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в городах Москве и Санкт-Петербурге, распределяются по следующим нормативам отчислений:

1) в федеральный бюджет – 30%;
2) в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0,2%;
3) в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 3,4%;
4) в Фонд социального страхования Российской Федерации – 6,4%;
5) в бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга – 60%.

12.8. Налоговая декларация.

Налоговая декларация по единому сельскохозяйственному налогу заполняется налогоплательщиками, уплачивающими единый сельскохозяйственный налог в соответствии с гл. 26.1 НК РФ за отчетный (налоговый) период.

Организации по истечении налогового (отчетного) периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по своему местонахождению.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Налоговая декларация может быть представлена в электронном виде в соответствии с «Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи», утвержденным Приказом МНС России от 02 апреля 2002. № БГ-3-32/169.

Сельскохозяйственным товаропроизводителям важно определить, будет ли им выгоден переход на уплату единого сельскохозяйственного налога. В 2004 г. «входной» НДС у сельхозпроизводителей исчисляется преимущественно по ставке 18 процентов (как у покупателей техники, горючего, семян и прочих ресурсов). Реализация сельхозпродукции облагается по ставке 10 процентов. Так что, скорее всего, сельскохозяйственные товаропроизводители НДС в бюджет платить не будут.

В связи с тем что при реализации сельхозпродукции плательщики единого сельскохозяйственного налога не вправе выделять в счетах-фактурах НДС, ее покупатели не смогут учитывать этот налог в составе своих налоговых вычетов. Поэтому так же, как и у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, у плательщиков единого сельскохозяйственного налога условия реализации сельхозпродукции оптовым и розничным продавцам будут менее выгодными по сравнению с условиями реали-

зации у организаций и индивидуальных предпринимателей, использующих общеустановленную систему налогообложения.

Отсутствие «входного» НДС может быть воспринято покупателями очень негативно. Поэтому для привлечения покупателей – плательщиков НДС придется снижать цену на сельхозпродукцию в среднем на 9-10 процентов. Сложностей с НДС не возникнет только при реализации сельхозпродукции непосредственно населению или организациям и индивидуальным предпринимателям, не являющимся плательщиками НДС.

Кроме того, для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога, ставка налога на прибыль по доходам от деятельности связанной с производством сельхозпродукции, а также по доходам от деятельности связанной с переработкой собственной сельхозпродукции устанавливается в следующих размерах:

2004-2005 гг. – 0%;

2006-2008 гг. – 6%;

2009-2011 гг. – 12%;

2012-2014 гг. – 18%.

С 1 января 2015 г. – общеустановленная ставка, предусмотренная п. 1 ст. 284 НК РФ (24%).

Таким образом, целесообразность перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога до 2006 г. (пока ставка налога на прибыль не начнет расти) будет преимущественно зависеть от того, насколько снижение отпускных цен будет компенсировано за счет экономии на неуплате налога на имущество и единого социального налога.

Вполне возможно, что для отдельных организаций и индивидуальных предпринимателей выгоды от применения системы налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога окажутся более существенными, чем потери из-за утраты возможности возмещения НДС. Для других же налогоплательщиков переход на уплату единого сельскохозяйственного налога будет невыгодным.

Глава 13. ИМУЩЕСТВЕННЫЕ НАЛОГИ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

К имущественным налогам физических лиц относятся: налог на имущество физических лиц, налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, транспортный налог, земельный налог. Объединяет их то, что объектом налогообложения является имущество: движимое и (или) недвижимое.

Имущество относится к объектам гражданского права. В соответствии с п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) к недвижимому имуществу относятся земельные участки и всё, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без нанесения, ущерба их назначению невозможно, в том числе здания и сооружения. Эти объекты признаются недвижимостью до тех пор, пока они связаны с землей. В случае их отделения от земли они становятся движимым имуществом. Статьей 131 ГК РФ установлено, что возникновение права собственности на недвижимое имущество, ограничение этого права, его переход и прекращение подлежат государственной регистрации учреждениями юстиции в Едином государственном реестре.

К движимому имуществу относится все остальное, включая деньги и ценные бумаги. Кроме того, регистрация прав на движимое имущество не требуется, за исключением случаев, указанных в законе.

Пунктом 1 и 2 ст. 38 Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ) определено, что объектом налогообложения может быть имущество, под которым понимаются виды объектов гражданских прав (кроме имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

В Конституции Российской Федерации право частной собственности охраняется законом. Так, в статье 35 каждый гражданин вправе иметь имущество в частной собственности (включая землю), владеть, пользоваться и распоряжаться им, а также наследовать имущество.

Под владением понимается фактическое обладание принадлежащей собственнику вещью (имуществом). Под пользованием имуществом подразумевается извлечение из имущества его полезных свойств, под распоряжением – законная возможность полной или частичной передачи прав на имущество другим лицам.

Имущество приобретается в собственность путем купли-продажи, мены, дарения, наследования, ренты.

Договору купли-продажи недвижимого имущества посвящен параграф 7 главы 30 раздела I части второй ГК РФ. В соответствии со ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). При купле-продаже недвижимого имущества продавец обязуется передать в собственность покупателя недвижимость (земельный участок, здание, сооружение, квартиру или другое недвижимое имущество). Договор купли продажи недвижимого имущества заключается в письменной форме посредством составления одного документа, подписанного сторонами. Переход права собственности на недвижимое имущество от продавца к покупателю должен пройти государственную регистрацию. Договором купли-продажи определяется цена каждого объекта имущества.

По договору мены (глава 31 ГК РФ) каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один объект имущества в обмен на другой объект имущества. Обмен движимого и недвижимого имущества осуществляется по правилам купли-продажи, приведенным в главе 30 ГК РФ. Как правило, при обмене объекты имущества считаются равноценными. Если в договоре мены объекты имущества признаются неравноценными, то в соответ-

ствии со ст. 568 ГК РФ сторона, обязанная передать имущество, цена которого ниже цены имущества, передаваемого в обмен, должна уплатить разницу в ценах.

По договору дарения даритель безвозмездно передает одариваемому в собственность имущество (ст. 572-579 ГК РФ). Договор дарения заключается в простой письменной или нотариально удостоверенной форме и подлежит государственной регистрации.

Наследственное право регулируется частью III ГК РФ. Под наследованием понимается переход имущества умершего физического лица к наследнику. Согласно ст. 1111 ГК РФ наследование осуществляется по завещанию и по закону. Наследование по закону имеет место, если оно не изменено завещанием. Наследниками по завещанию могут быть как физические, так и юридические лица, а также государство. Наследование по закону имеет место, если не было составлено завещание. В этом случае наследники призываются к наследству в порядке очередности. В Гражданском Кодексе предусмотрено 8 очередей. К первой очереди относятся дети, супруг и родители наследодателя, если нет наследников первой очереди, наследниками второй очереди по закону являются полнородные и неполнородные братья и сестры наследодателя, его дедушка и бабушка как со стороны отца, так и со стороны матери, в том числе дети полнородных и неполнородных братьев и сестер наследодателя (племянники и племянницы наследодателя) наследуют по праву представления.

По договору ренты получатель ренты передает плательщику ренты в собственность недвижимое имущество, а плательщик ренты обязуется систематически выплачивать получателю ренту в виде определенной денежной суммы либо предоставления средств на его содержание в иной форме. Рента может быть постоянной, бессрочной либо на срок жизни получателя ренты (пожизненная рента), а также на условиях пожизненного содержания с иждивением. Договор ренты должен быть нотариально удостоверен, а договор отчуждения недвижимого имущества под выплату ренты подлежит государственной регистрации.

В соответствии со статьей 235 ГК РФ право собственности прекращается при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, гибели или уничтожении имущества и при утрате права собственности на имущество в иных случаях.

В данной работе будут рассматриваться налог на имущество физических лиц и налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

13.1. Налог на имущество физических лиц

13.1.1. Налогоплательщики и объекты налогообложения

Исчисления и уплата налога осуществляется в порядке, установленным Законом РФ от 09 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» и Инструкцией МНС России от 02 ноября 1999 г. № 54 «По применению закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц», зарегистрированной Минюстом России 20 января 2000 г., регистр. № 2057.

Сумма платежей по налогу на имущество физических лиц зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. Он является регулярным налогом и уплачивается ежегодно не зависимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Плательщиками налога признаются физические лица: граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства - собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

К объектам налогообложения относятся следующие виды имущества:

- жилые дома, квартиры, дачи, гаражи, нежилые производственные, торговые и бытовые помещения – с момента регистрации прав собственности в установленном порядке;
- квартиры в жилищно-строительных кооперативах, дачи в дачно-строительных кооперативах, садовые домики в садоводческих товариществах, гаражи и гаражные боксы в гаражно-строительных кооперативах – с момента полной выплаты паевого взноса.

Налоговой базой для исчисления налога на строения, помещения и сооружения является суммарная инвентаризационная стоимость объекта, то есть сумма, инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения, принадлежащих одному физическому лицу и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу. Суммарная инвентаризационная стоимость определяется органами технической инвентаризации. В свою очередь, инвентаризационная стоимость - это восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

13.1.2. Ставки налога на имущество физических лиц

Согласно ст. 3 Закона 2003-1 налог на строения, помещения и сооружения уплачивается ежегодно по ставкам, устанавливаемым нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Ставки устанавливаются в пределах определенных в таблице 13.1.

Таблица 13.1.

Ставки налога на имущество физических лиц

Стоимость имущества	Ставка налога
до 300 тыс. руб.	до 0,1 процента
от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	от 0,1 до 0,3 процента
Свыше 500 тыс. руб.	от 0,3 до 2 процентов

Представительные органы местного самоуправления вправе регулировать налогообложение имущества в зависимости от проводимой, экономической, социальной, инвестиционной, жилищной и бюджетной политики в регионе. Законодательство дает право представительным органам местного самоуправления определять в установленных пределах дифференциацию ставок в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям. Например, жилое это помещение или нежилое, используется для хозяйственных нужд или коммерческих, кирпичные, блочные или из дерева строения, помещения и сооружения и т.п.

13.1.3 Порядок исчисления и уплаты

Налог исчисляется налоговым органом по месту нахождения объектов налогообложения. При этом налоговый орган передает физическому лицу под расписку налоговое уведомление на уплату исчисленного налога. Если физическое лицо не проживает по месту нахождения имущества, признаваемого объектом налогообложения либо уклоняется от получения налогового уведомления, то данное уведомление направляется налогоплательщику по почте заказным письмом по адресу его места жительства. Налоговое уведомле-

ние считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В нем должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также сроки уплаты налога.

В соответствии с Законом № 2003-1 и Инструкцией № 54 органы технической инвентаризации, осуществляющие оценку строений, помещений и сооружений ежегодно до 1 марта сообщают данные в налоговый орган об инвентаризационной стоимости каждого объекта (строения, помещения, сооружения) по состоянию на 1 января. В свою очередь органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, сообщают данные о собственниках этих объектов и обо всех изменениях, произошедших за истекший год.

Если у налогоплательщика в собственности имеется несколько строений, помещений и сооружений и они находятся на территории одного представительного органа местного самоуправления, который установил по всем объектам единую ставку налога, то налог исчисляется с суммарной инвентаризационной стоимости всех этих объектов. При различных ставках на имущество налог устанавливается с суммарной инвентаризационной стоимости каждого типа объектов.

Пример 1

Физическое лицо имеет в собственности 4 квартиры (несколько строений, помещений и сооружений) на территории г. Москвы:

- инвентаризационная стоимость 1-й квартиры – 295 000 руб.;
- инвентаризационная стоимость 2-й квартиры – 499 000 руб.;
- инвентаризационная стоимость 3-й квартиры – 1900 000 руб.;
- инвентаризационная стоимость 4-й квартиры – 1 000 000 руб.

В соответствии с Законом от 23 октября 2002 № 47 «О ставках налога на имущество физических лиц», ставки налога на строения, помещения и сооружения, принадлежащие гражданам на праве собственности, устанавливаются в 2004 году на жилые и нежилые помещения в следующих размерах:

0,1 % – стоимость имущества до 300 тыс. руб.

0,3 % – стоимость имущества от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.

2,0% – стоимость имущества свыше 500 тыс. руб.

В соответствии, вышеизложенным и п. 13 Инструкции № 54 расчет необходимо произвести следующим образом:

1. Исчисление суммарной инвентаризационной стоимости каждого типа объектов:

295 000 руб.

499 000 руб.

1900 000+1000 000 = 2 900 000 руб.

2. Исчисление налогов:

295 000 руб. × 0,1% = 295 руб.

499 000 руб. × 0,3% = 1497 руб.

2 900 000 руб. × 2% = 58 000 руб.

3. Определяется общая сумма налога:

295 руб. + 1497руб. + 58000 руб. = 59 792 руб.

Граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства уплачивают налог на строение, помещение, сооружение:

- с месяца приобретения право собственности;

- с момента открытия наследства (моментом (временем) открытия наследства является день смерти наследодателя, а при объявлении наследодателя умершим - день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим);
- по новым (в том числе вновь возведенным) строениям, помещениям и сооружениям – с начала года, следующего за их возведением или приобретением.

Согласно п. 6 ст. 5 Закона 2003-1 при переходе права собственности на строения, помещения или сооружения в течение года одним гражданином - плательщиком налогов в пользу другого (например, купля-продажа, мена, дарение) налог исчисляется и предъявляется к уплате первоначальному владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а каждому новому собственнику налог предъявляется с момента вступления в право собственности на имущество до момента его отчуждения.

Член жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество и уплачивают налог на строения, помещения и сооружения с месяца, в котором был полностью внесен паевой взнос, а по новым строениям, помещениям и сооружениям - с начала года, следующего за их возведением и сдачей в эксплуатацию.

Пример 2

- Гражданин А является членом жилищно-строительного кооператива. Дом недостроен, паевой взнос за квартиру гражданином А выплачен полностью. Налог со строений будет исчисляться со следующего года после принятия дома в эксплуатацию.
- Гражданин В является членом гаражно-строительного кооператива. Гаражный бокс построен, сдан в эксплуатацию, пай гражданином В выплачен полностью, но он по каким-то причинам не занимает гараж. Налог будет исчисляться со следующего года после принятия ГСК в эксплуатацию.
- Гражданин С является членом жилищно-строительного кооператива. Дом был сдан в эксплуатацию в 1999 г., пай гражданин С полностью выплатил в июня 2003 г. В таком случае налог будет исчисляться с июнь 2003 года.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается, начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены (абз. 3 п. 5 ст.5 Закона № 2003-1). Основанием является документ, подтверждающий этот факт, выдаваемый органами технической инвентаризации, а в сельской местности органами местного самоуправления.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц (совладельцев), налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в праве собственности на данное имущество. Если имущество, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, (т.е. право каждого из собственников распространяется на имущество в целом и у собственников нет определенной доли в этом праве), то они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства и исчисляют налоговые платежи, исходя из соглашений всех собственников или равными долями.

В случае если собственником имущества являются не совершенные дети, то в соответствии с НК РФ и ГК РФ налог уплачивается их законными представителями – родителями, их опекунами и попечителями.

Налогоплательщик обязан уплатить налог с момента вручения ему налогового уведомления. Прекращаются эти обязанности при уплате налога физическим лицом, либо в связи со смертью налогоплательщика, либо в связи признанием его умершим в порядке установленном ГК РФ.

Физические лица, имеющие на территории Российской Федерации в собственности строения, помещения, сооружения, обязаны уплатить налог равными долями в два срока не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию налогоплательщика налог может быть уплачен в первый срок (т.е. не позднее 15 сентября). При неуплате налога в срок налогоплательщику должно быть направлено требование об уплате налога не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога. Так, при неуплате налогов по сроку 15 сентября требование об уплате налога должно быть направлено не позднее 15 декабря, а по сроку 15 ноября - не позднее 15 февраля.

Требование об уплате налога – это направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. В соответствии с абз. 2 п. 23 Инструкции № 54 требование должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Оно может быть передано физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Если физические лица уклоняются от получения требования, указанное требование направляется по почте заказным письмом.

Дополнительные суммы налогов на имущество начисляются в случае, когда граждане своевременно не были привлечены к уплате налогов, а так же при пересмотре не правильно произведенного обложения. При этом дополнительные суммы налога могут быть начислены налоговыми органами не более чем за три предшествующих года в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, - равными долями в остающиеся до конца года сроки, но с тем, чтобы на уплату соответствующей суммы было не менее 30 дней;
- суммы, начисленные на текущий год по истечении всех сроков уплаты и за предшествующие годы, - равными долями в два срока: через месяц после начисления сумм (после вручения налогового уведомления) и через месяц после первого срока уплаты. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. через месяц после начисления сумм (после вручения налогового уведомления).

Такие же сроки устанавливаются и при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неправильным определением стоимости строений, помещений и сооружений, с неправильным применением ставок и т.д.

Начисленные ранее суммы могут быть снижены или отменены в связи с возникновением права на льготы, утраты права собственности и по другим причинам. В таких случаях, при понижении исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром налогообложения или возникновением у налогоплательщика права на льготу с начала года, суммы налога, подлежащие снижению, исключаются равными долями по всем срокам уплаты. Если сумма налога по истекшим ко дню снижения налоговой суммы срокам полностью уплачена, приходящиеся на эти сроки сложенные суммы исключаются из суммы, уплачиваемой к очередному сроку уплаты. Пеня, уплаченная по этим срокам, уменьшается на ту

же долю, на которую уменьшена первоначальная сумма платежа, а излишне уплаченная пеня засчитывается в погашение платежа по очередному сроку (п. 25 Инструкции № 54).

Сумма излишне уплаченных налогов подлежит возврату по письменного заявлению налогоплательщика в случае, если ко времени понижения первоначально исчисленных сумм налога все сроки уплаты истекли, и налог полностью уплачен. При наличии у налогоплательщика недоимки по уплате налогов на имущество физических лиц или задолженности по пеням, начисленным местному бюджету, возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности).

13.1.4. Льготы по налогу на имущество физических лиц

В статье 4 Закона № 2003-1 и в главе III Инструкции № 54 предусмотрен перечень категорий лиц, который полностью освобождены от уплаты налога на имущество физических лиц. При этом лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы. К ним относятся:

1) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

2) инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

3) участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;

4) 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;

5) граждане, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», а также вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

6) 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;

7) 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;

8) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Данная льгота предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина». Если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

9) пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;

10) граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Данная 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 РФ;

11) родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Для получения льготы необходимо справка о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами.

12) деятели культуры, искусства и народные мастера - со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих им на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, - на период такого использования;

13) граждане – с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 квадратных метров и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 квадратных метров.

При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право.

В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Местные органы власти имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогам для отдельных категорий плательщиков.

13.2. Налог с имущества переходящего с наследования или дарения

Ввиду того, что глава 25.1 НК РФ (налог на наследование или дарение) не вступила в силу, действует Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества переходящего с наследования и дарения» и Инструкция Госналогслужбы России от 30 мая 1995 г. № 32 «О порядке исчисления и уплаты налога с имущества, преходящего в порядке наследования или дарения». Данные нормативные акты должны не противоречат части первой НК РФ.

Налог с имущества переходящего в собственность физическим лицам в порядке наследования или дарения в настоящее время является федеральным налогом, однако полностью поступает в местный бюджет. После введения главы 25.1 НК РФ он будет иметь статус местного налога в соответствии со ст.15 настоящего Кодекса. Налог взимается на всей территории РФ.

13.2.1 Плательщики налога и объект налогообложения

Согласно п.1 Закона № 2020-1 плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, которые становятся собственниками имущества, переходящего к ним на территории Российской Федерации в порядке наследования или дарения.

Объектом налогообложения является имущество, переходящее в порядке наследования (как по закону, так и по завещанию) и дарения. К этому имуществу относятся:

- жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики в садоводческих товариществах;
- автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, другие транспортные средства;

- предметы антиквариата и искусства;
- ювелирные изделия;
- бытовые изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней и лом таких изделий;
- паенакопления в жилищно-строительных, гаражно-строительных и дачно-строительных кооперативах;
- суммы, находящиеся во вкладах в учреждениях банков и других кредитных учреждениях;
- средства на именных приватизационных счетах физических лиц,
- стоимость имущественных и земельных долей (паев);
- валютные ценности и ценные бумаги в их стоимостном выражении.

Оценка жилого дома, квартиры, дачи и садового домика, переходящих в собственность физических лиц в порядке наследования или дарения, производится органами коммунального хозяйства (технической инвентаризации) или страховыми организациями.

Оценка транспортных средств производится страховыми органами или организациями, связанными с техническим обслуживанием транспортных средств, при оформлении права наследования – судебноэкспертными учреждениями системы Министерства юстиции Российской Федерации.

Оценка другого имущества производится экспертами (специалистами - оценщиками) (п. 4 Инструкции № 32).

13.2.2. Особенности налогообложения имущества, переходящего в порядке наследования

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования, исчисляется со стоимости унаследованного имущества, превышающей 850 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ). Оценка имущества производится на день открытия наследства (на день смерти наследодателя), даже если бы стоимость этого имущества в момент выдачи свидетельства превышала его оценку на день открытия наследства.

Ставки налога с имущества, переходящего в порядке наследования, установлены п.1 ст. 3 Закона РФ №2020-1, и построены по сложной прогрессии.

Таблица13.2

Ставки налога с имущества, переходящего в порядке наследования

Стоимость имущества в МРОТ	Очередь наследников		
	Первая	Вторая	Другие
От 850 до 1700	5%	10%	20%
От 1701 до 2550	42,5 МРОТ+10% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	85МРОТ+20% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ	170МРОТ+30% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ
Свыше 2550	127,5МРОТ+15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	255МРОТ+30% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ	425МРОТ+40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ

Принятые в последнее время изменения к наследственному законодательству почти не затронули обложения имущества, переходящего в порядке наследования. Так наследники первой и второй очереди, получающие наследство по закону облагаются по более низким ставкам, а другие наследники по повышенным ставкам.

Рассмотрим начисление налога с имущества, переходящего в порядке наследования по завещанию.

В соответствии со ст. 1141 ГК РФ, в порядке очередности к наследованию призываются лишь наследники по закону. Наследование по закону имеет место, если было составлено завещание. Так как Законом специально не предусмотрено дифференцировать ставки налога в зависимости от степени родства в случае наследования имущества по завещанию, поэтому при наследовании имущества по завещанию используются понятия ГК РФ, согласно которым при наследовании по завещанию степень родства не учитывается (9). Таким образом, гражданам, получившим наследство по завещанию, налог с имущества, переходящего в порядке наследования, должен исчисляться по ставкам, предусмотренным для других наследников без учета их родственных отношений.

Налог исчисляется со стоимости имущества, переходящего от каждого конкретного наследодателя в собственность наследника, в зависимости от причитающейся ему доли.

Сумма исчисленного налога на имущество, переходящее в собственность физических лиц в порядке наследования, в случае наличия в составе этого имущества жилых домов (квартир), дач и садовых домиков в садоводческих товариществах, уменьшается на сумму налога на имущество физических лиц, подлежащую уплате этими лицами за указанные объекты до конца года открытия наследства. (п. 5 ст. 5 Закона № 2030-1). В свою очередь, согласно ст. 44 НК РФ задолжность по имущественным налогам, оставшаяся за наследодателем, переходит в обязанность по уплате к наследнику в пределах стоимости наследуемого имущества.

Льготы по налогу с имущества, переходящего в порядке наследования

В соответствии со ст. 4 Закона № 2020-1 от налогообложения имущества, переходящего в порядке наследования, освобождаются:

1) имущество, переходящее в порядке наследования супругу, пережившему другого супруга;

2) жилые дома (квартиры) и паенакопления в жилищно-строительных кооперативах, если наследники проживали в этих домах (квартирах) совместно с наследодателем на день открытия наследства или оформления договора;

3) имущество лиц, погибших при защите СССР и Российской Федерации в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей или в связи с выполнением долга гражданина СССР и Российской Федерации по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка;

4) транспортные средства, переходящие в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца. Потерявшими кормильца считаются члены семьи умершего (погибшего) военнослужащего, имеющие право на получение пенсии по случаю потери кормильца;

5) жилые дома и транспортные средства, переходящие в порядке наследования – инвалидам I и II групп. Как видно, наследники – инвалиды I и II групп освобождены от уплаты налога только применительно к жилым домам, преходящим по наследству, но не квартирам.

По этому вопросу Конституционный Суд Российской Федерации вынес определение от 07 февраля 2002 г. № 13-О, в котором установлено, что в Законе № 2020-1, вступившем в силу с 1 января 1992 г. не учтены изменения происшедшие в законодательстве.

Так, принятая в декабре 1993 года Конституция Российской Федерации закрепила равную правовую охрану всех объектов частной собственности, в том числе жилых помещений, и гарантии их наследования (статьи 35 и 40 Конституции РФ).

В связи с этим в ГК РФ и в Жилищный кодекс были внесены дополнения, касающиеся права собственности на приватизированные квартиры, квартиры в ЖСК, по которым выплачен пай и на квартиры, приобретенные по договорам купли-продажи. «Жилой дом (часть дома)» был заменен на «жилой дом (часть дома), квартира», такие объекты частной собственности, как жилой дом и квартира, были полностью уравнены в правовом титуле. Физические лица в праве продавать, завещать, сдавать в наем жилые помещения, а также гарантировано их наследование по закону. (12)

Таким образом, в Определении 13-О указано, что положение абзаца 5 ст. 4 Закона №2020-1 не могут служить основанием для отказа инвалидам I и II групп в их освобождении от уплаты налога с квартир, перешедших в порядке наследования в их собственность. Определение является общеобязательным и исключает иное толкование абзаца 5 ст. 4 Закона №2020-1 в правоприменительной практике. Определение № 13-О так же применяется в отношении пп. «г» п.13 Инструкции № 32.

Основанием для предоставления льготы является удостоверение инвалида, которое он должен представить в налоговый орган. Инвалиды I и II групп имеют право на льготу независимо от того, как они вступают в наследство – по закону или по завещанию. Однако право на льготу имеют только те лица, которым были установлены указанные выше группы инвалидности на момент получения свидетельства на право наследования.

Законом № 2020-1 не предусмотрены дополнительные льготы, которые могут устанавливать представительные, исполнительные органы власти любого уровня. Дополнительные льготы могут быть введены только федеральным законодательством.

Освобождения от уплаты налога предоставляются гражданам по их письменному заявлению налоговому органу с приложением соответствующих документов, подтверждающих льготу.

В соответствии с Указом Президента РФ от 07 декабря 1993 г. № 2118 «О налогообложении продажи земельных участков и других операций с землей» при наследовании земельных участков с 22 декабря 1993 налогообложение осуществлялось согласно Закону № 2020-1. Однако данный Указ был отменен Указом Президента РФ от 03 апреля 2002 г. № 311, следовательно, при вступлении в наследство после 3 апреля 2002г земельные участки также не подлежат налогообложению.

13.2.3 Особенности налогообложения имущества, переходящего в порядке дарения

Структура обложения налогом с имущества, переходящего в порядке дарения, соответствует структуре обложения налогом с имущества, переходящего в порядке наследования, однако есть значительные различия.

Отличительной чертой налога с имущества, переходящего в порядке дарения, является то, что согласно ГК РФ договор дарения может быть не удостоверен нотариусом, а составлен в простой письменной форме и зарегистрирован учреждением юстиции. В этом случае договор имеет юридическую силу, но имущество, перешедшее в собственность одариваемому, не подлежит обложению налогом на дарение. Если же налогоплательщик нотариально удостоверил договор дарения, то налог исчисляется с суммы стоимости имущества, не превышающей 80 МРОТ. В случае если физическому лицу от одного и того же дарителя в течение года неоднократно переходит в собственность имущество, то налог

исчисляется с общей стоимости имущества на основании всех нотариально удостоверенных договоров дарения.

При получении физическим лицом в дар имущества, принадлежащего на праве общей совместной собственности нескольким физическим лицам, а также при дарении физическим лицом имущества в общую совместную собственность нескольким физическим лицам, налог исчисляется со стоимости имущества, соответствующей доле, причитающейся каждому одаряемому от каждого из дарителей, по ставке, определяемой в зависимости от степени родства дарителя и одаряемого и в зависимости от суммы стоимости этого имущества. Доли участников общей совместной собственности на имущество признаются равными, если иное не определено на основании закона или не установлено соглашением всех ее участников (п.18 Инструкции № 32).

При исчислении налога с имущества, преходящего в порядке дарения применяются ставки установленные п. 2 ст. 3 Закона № 2020-1.

Таблица 13.3

Ставки налога с имущества, переходящего в порядке дарения

Стоимость имуществ, МРОТ	Дети, родители	Другие одаряемые
От 80 до 850	3% от стоимости имущества превышающего 80 МРОТ	10% от стоимости имущества превышающего 80 МРОТ
От 851 до 1700	23,1 МРОТ +7% от стоимости имущества превышающего 850МРОТ	77 МРОТ +7% от стоимости имущества превышающего 850МРОТ
От 1701 до 2550	82,6 МРОТ +11% от стоимости имущества превышающего1700 МРОТ	247 МРОТ +30% от стоимости имущества превышающего 1700 МРОТ
Свыше 2550	176,1 МРОТ +15% от стоимости имущества превышающего 2550 МРОТ	23,1 МРОТ +40% от стоимости имущества превышающего 2550 МРОТ

Размеры ставок налога с имущества, переходящего в порядке дарения, зависят от родственных отношений и стоимости подарка. Для детей и родителей применяются более низкие ставки налога, в отличие от других одаряемых. Поскольку в Законе № 2020-1 не обозначены дарители, ими могут быть не только физические лица, не являющиеся детьми или родителями, но и организации или индивидуальные предприниматели. Следовательно, если имущество, подлежащее налогообложению, переходит в собственность одаряемого-физического лица от дарителя – организации или индивидуального предпринимателя, то налог исчисляется по ставкам, предусмотренным для других граждан. Если физическое лицо дарит имущество организации, то у организации не возникает обязанностей по уплате налога.

Оценка подаренного имущества указываются сторонами сделки, но не может быть ниже той, которая определена: организациями технической инвентаризации либо специальными экспертами для других видов имущества.

Пример 3

Бабушка дарит внуку двух комнатную квартиру в новостройке стоимостью 2 700 000 руб. (рыночная цена квартиры = суммарной инвентаризационной стоимости). Минимальный размер оплаты труда = 100 руб:

Вариант 1

Таблица 13.4

Расчетная таблица налога с имущества, переходящего в порядке дарения

Интервал	Ставка налога	Налоговая база	Сумма налога
1	2	3	5=4*2
До 8 000	0	8 000	0
От 8000 до 85 000	10	77 000	7 700
От 85 000 до 170 000	20	85 000	17 000
От 170 000 до255 000	20	85 000	25 500
Свыше 255 000	40	2 445 000	978
Итого	-	-	1 028 200

Вариант 2

Налоговая база = 2 700 000 -255 000 = 2 445 000 руб

Н = 2 445 000*40% + 50 200 =1 028 000руб

Льготы по налогу с имущества, переходящего в порядке дарения

В соответствии со ст. 4 Закона № 2020-1 от налогообложения имущества, переходящего в порядке наследования, освобождаются:

а) имущество, переходящее в порядке дарения от одного супруга другому;

в) жилые дома (квартиры) и паенакопления в жилищно-строительных кооперативах, если одаряемые проживали в этих домах (квартирах) совместно с дарителем оформления договора дарения. Факт совместного проживания подтверждается справкой из соответствующего жилищного органа или городской, поселковой, сельской администрации, а также решением суда.

Также не лишаются права на льготу по налогу физические лица, получающие имущество в порядке дарения, проживающие совместно с дарителем и временно выехавшие в связи с обучением (студенты, аспиранты, учащиеся), нахождением в длительной служебной командировке, прохождением срочной службы в Вооруженных Силах. В этом случае основанием для предоставления льготы является справка соответствующей организации о причинах отсутствия гражданина.

Освобождения от уплаты налога предоставляются гражданам по их письменному заявлению налоговому органу с приложением соответствующих документов, подтверждающих льготу.

13.2.4 Порядок исчисления и сроки уплаты налога

Согласно ст. 5 Закона № 2020-1 налог с имущества, преходящего в порядке наследования или дарения, исчисляется налоговыми органами на основании справок нотариуса,

а также других должностных лиц, уполномоченых совершать нотариальные действия о стоимости имущества переходящего в собственность физических лиц в случаях:

а) если имущество перешло в собственность физических лиц, проживающих на территории Российской Федерации, - в 15-дневный срок с момента выдачи свидетельства о праве на наследство или удостоверения договора дарения;

в) если имущество перешло в собственность физических лиц, проживающих за пределами Российской Федерации, - в период оформления права собственности на это имущество. В этом случае свидетельство о праве на наследство или дарение имущества может быть получено физическим лицом после уплаты налога. Выдача этого свидетельства нотариусом без предъявления квитанции об оплате налога запрещена.

Следует отметить, что не освобождаются от уплаты данного налога несовершеннолетние дети – в этом случае налог уплачивается их законными представителями, родителями, опекунами, попечителями.

В соответствии с п. 6, 7 ст. 5 Закона № 2030 физические лица уплачивают исчисленный налог на основании платежных извещений, вручаемых им налоговыми органами, в следующем порядке:

а) лица, проживающие на территории Российской Федерации, уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения;

б) лица, проживающие за пределами Российской Федерации, уплату налога производят до получения ими документа, удостоверяющего их право собственности на имущество.

Начисление налога и вручение платежного извещения производится налоговым органом по месту нахождения имущества либо по месту нотариального удостоверения перехода имущества в собственность другого лица в порядке наследования или дарения. Если налогоплательщику не был исчислен налог по месту нахождения или нотариального удостоверения имущества, то справка о стоимости имущества направляется в налоговый орган по месту жительства плательщика для начисления и взыскания налога.

Налоговые органы по необходимости могут предоставить рассрочку или отсрочку уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, но не более чем на два года с уплатой процентов в размере 0,5% ставки на срочные вклады, действующей в Сберегательном банке Российской Федерации.

Согласно ст. 64 части I НК РФ, отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных НК РФ. При этом отсрочка – это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок, а рассрочка - это распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Заявление о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, принимается от физических лиц в течение трехмесячного срока со дня вручения платежного извещения. Если гражданином заявления подано по истечении этого срока, то отсрочка (рассрочка) по уплате данного налога налоговым органом не предоставляется. В заявлении должны быть указаны причины, по которым налогоплательщик нуждается в отсрочке или рассрочке.

При неуплате налога в установленные сроки взимается пеня в размере 0,7 процента от суммы недоимки за каждый день просрочки платежа. При этом начисление пени производится с установленного срока уплаты налога (трехмесячного срока), а в случае, если была предоставлена рассрочка или отсрочка уплаты налога, пеня начисляется со следующего дня после окончания срока рассрочки или отсрочки. На сумму процентов за предоставление отсрочки (рассрочки) по уплате налога пеня не начисляется.

В настоящее время перед налоговыми органами при взимании налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения возникают следующие проблемы: (14)

- исчисления двух налогов при получении подарков от юридического лица или индивидуально предпринимателя (налог на дарение и на доходы;
- выдача нотариусами документов гражданам, живущим за границей без уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения;
- уход от налогообложения граждан, заключивших договоры дарения недвижимости в простой письменной форме, так как ГК РФ предусматривает возможность граждан заключать договоры дарения недвижимости в простой письменной форме, без нотариального удостоверения, зарегистрировав только переход права собственности по договору дарения в учреждениях юстиции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Литература

1. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – С. 78.
2. Ходский Л.В. Политическая экономия в связи с финансами. – СПб., 1887. – С. 402.
3. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. – Петроград, 1925. – С. 124-125.
4. Петти В. Трактат о налогах и сборах // Антология экономической классики. – М.: МП «ЭКОНОВ-КЛЮЧ»/, 1993. – С. 74.
5. Тимофеева О.Ф. Налоги в рыночной экономике. – М., 1993. – С. 92.
6. Минашкин В.Г. Статистический анализ структурных изменений на рынке ценных бумаг. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 15.
7. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. – СПб., 1818. – С. 264.
8. Налог на добавленную стоимость: вопросы взимания НДС и налоговой политики / Под ред. Алана А.Тайта. – Вашингтон: МВФ, 1991.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации.
10. Семейный кодекс Российской Федерации.
11. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2004 год» от 23.12.2003 №186-ФЗ.
12. Богатая И.Н., Кузнецова Л.Н. Делопроизводство и бухгалтерия: Учебное пособие. – М.: Дело, 2002. – 360 с.
13. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 640 с. – (Высшее образование).
14. Чипуренко Е.В. Налог на доходы физических лиц. Особенности налогового учета. – СПб.: Питер, 2002. – 320 с. – (Бухгалтеру и аудитору).
15. Акимова В.М. Налог на доходы физических лиц // Налоговый вестник – №9, 2000.
16. Галиев А. Время считать зарплаты // Эксперт – 2000. – 14 августа.
17. Истратова М.В. Исполнение организациями обязанностей налогового агента // Российский налоговый курьер. 2002. – № 23.
18. Снегирев О.В., Калинович О.А. Налоговый агент и конституция // Налоги и платежи – 2001.
19. Сурцева Н.И. Комментарий к приказу МНС РФ от 02.12.2002 №БГ-3-04/686 // Нормативные акты для бухгалтера. 2003. – № 3.
20. Черник Д. Оптимальный закон о подоходном налоге еще впереди // Экономика и жизнь. 2000. – № 46.
21. Сайт МНС РФ – www.nalog.ru.
22. Журнал «Налоги и платежи» – www.nalogi.com.ru.
23. Журнал «Российский налоговый курьер» – www.rnk.ru.
24. Группа компаний «Налоги и финансовое право» – www.cnfp.ru.
25. Правовая система «ГАРАНТ» – www.garant.ru.
26. Теория статистики: Учебник / Под ред. проф. Р.А.Шмойловой. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 294-303.
27. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая, раздел 1, ст. 18.
28. Горский И. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. – 2002. – №3. – С.163.
29. Налоги. / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика. – 2001. С. 195.
30. Налоги. / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика. – 2001. С. 195-196.
31. Князев В.Г. Налоги в механизме стимулирования малого предпринимательства // Финансы. – 1997. №8. С. 20.

32. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. – М.: МЦФЭР. – 2003. – С. 193.
33. Бурцев Д.Г. Изменения в налоговом администрировании в условиях модернизации налоговых органов // Налоговый вестник. – 2002. – №1. – С. 23.
34. Емельянова Л.В. Практика применения регионального законодательства «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и роль налоговых органов // Налоговый вестник. – 2002. – №1. – С.17-18.
35. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – М: МЦФЭР. – 2000. – С. 458.
36. Письмо Правительства РФ от 07 августа 1998 г. № 4435п-П5.
37. Емельянова Л.В. Практика применения регионального законодательства «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и роль налоговых органов // Налоговый вестник. – 2000. – №1. – С. 18.
38. Емельянова Л.В. Практика применения регионального законодательства «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и роль налоговых органов // Налоговый вестник. – 2002. – №1. – С. 18-19.
39. Письмо Минфина России от 16.09.04. № 03-03-02-04/1/15 и письмо МНС России от 27.09.04 № 22-1-14/1558.
40. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 1999, с. 314.
41. М.В. Абанин, С.С. Абанина. Единый сельскохозяйственный налог: комментарий к новой редакции главы 26.1 Налогового Кодекса РФ // Право и экономика. – 2004. – №1.
42. А. Сорокин. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2003. – №51.
43. М.В. Абанин, С.С. Абанина. Единый сельскохозяйственный налог: комментарий к новой редакции главы 26.1 Налогового Кодекса РФ // Право и экономика. – 2004. – №1.
44. Налоговый кодекс Российской Федерации; I часть введена в действие федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.
45. Гражданский Кодекс Российской Федерации; I часть введена в действие Федеральным законом от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ.
46. Гражданский Кодекс Российской Федерации; II часть введена в действие Федеральным законом от 26 января 1996 года № 14-ФЗ.
47. Гражданский Кодекс Российской Федерации; III часть введена в действие Федеральным законом от 26 ноября 2001 года № 146-ФЗ.
48. Закон РФ от 09 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».
49. Инструкция МНС России от 02 ноября 1999 г. № 54 (зарегистрирована в Минюсте 20 января 2000 г. , регистр. № 2057).
50. Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества переходящего в порядке наследования или дарения.
51. Инструкция ГНС РФ от 30 мая 1995 г. № 32 «О порядке исчисления и уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения».
52. Письмо МНС от 20 января 2003 г. № 04-4-09/1267-Б901 «Об определении размера ставок налога с имущества, переходящего в порядке наследования».
53. Письмо МНС от 22 октября 2002 г. № 04-3-09/1233-АК «О налоге с имущества переходящего в порядке наследования.

54. Указ Президента РФ от 03 апреля 2002 г. № 311 «О признании утратившими силу некоторых указов Президента Российской Федерации по вопросам налогообложения».
55. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 07 февраля 2002 г. №13-О.
56. Сокол М.П., Крыканова Л.Н. Налогообложение недвижимости, принадлежащей физическим лицам // Налоговый вестник. – 2004. – №18.
57. Сокол М.П., Крыканова Л.Н. Налогообложение недвижимости, принадлежащей физическим лицам // Налоговый вестник. – 2004 – №18.
58. Крыканова Л.Н., Жукова С.В. Налогообложение: исчисление имущественных налогов с физических лиц // Налоговый вестник. – 2004. – №14.
59. Крыканова Л.Н., Жукова С.В. Налогообложение: исчисление имущественных налогов с физических лиц // Налоговый вестник. – 2004 – №1.
60. Консультант-Плюс
61. http://www.nalog.ru.