



Налоговое право

Кафедра «Коммерческое и
предпринимательское право»

СКИФ



Лекционный курс

Автор

Сапожникова Е. Ю.

Ростов-на-Дону,
2017

Аннотация

Лекционный курс предназначен для очной, заочной форм обучения всех направлений и специальностей, для которых предусмотрена данная дисциплина.

Автор

**Сапожникова Е. Ю. – к.э.н., доц., зав. каф.
«Коммерческое и предпринимательское
право»**

ОГЛАВЛЕНИЕ

Тема 1. История налогообложения	4
Тема 2. Понятие налога и сбора, их характерные черты. Функции налогов.....	8
Тема 3. Общие положения налогового права России.....	13
Тема 4. Источники налогового права.....	17
Тема 5. Элементы юридического состава налога.....	24
НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ.....	41
§ 1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности.	41
§ 2. Добровольное исполнение налоговой обязанности	43
§ 3. Принудительное исполнение налоговой обязанности	49
§ 4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.....	53
§ 5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов.....	60
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ	63
НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ	67
НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ	76
ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	92
РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	132
МЕСТНЫЕ НАЛОГИ.....	146
СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	160
НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ	181

Тема 1. История налогообложения

Возникновение и развитие налогообложения.

Налоги как основной источник образования государственных финансов через изъятие в виде обязательных платежей части общественного продукта известны с незапамятных времен. Причем налогообложение как элемент экономической культуры свойственен всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. В связи с этим о налогообложении можно говорить как о феномене человеческой цивилизации, как о ее неотъемлемой части.

История налогов насчитывает тысячелетия. Они выступили необходимым звеном экономических отношений с момента возникновения государства и разделения общества на классы, когда нарождающиеся социально-государственные механизмы первобытного общества потребовали соответствующего финансирования. По словам английского экономиста С. Паркинсона: "Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников". В. Пушкарёва в развитии налогообложения выделяет три периода, каждый из которых характеризуется теми или иными признаками и особенностями.

1. Первый период развития налогообложения, включающий в себя хозяйственные системы древнего мира и средних веков, отличается неразвитостью и случайным характером налогов. Именно на этом этапе налоги и механизмы их взимания возникают в зачаточном состоянии.

Первоначально налоги существовали в виде бессистемных платежей, носящих преимущественно натуральную форму.

По мере развития и укрепления товарно-денежных отношений налоги постепенно принимают почти повсеместно исключительно денежную форму.

В IV-III вв. до н. э. развитие налоговой системы привело к возникновению как общегосударственных, так и местных (коммунальных) налогов. Однако единой налоговой системы в тот период не существовало и налогообложение отдельных местностей определялось лояльностью местного населения к метрополии, а также успехами в военных мероприятиях государства. В случае победоносных войн налоги снижались, а порою отменялись совсем и заменялись исключительно контрибуцией.

В Европе XVI-XVII в.в. развитые налоговые системы отсутствовали. Повсеместно налоговые платежи имели характер разовых изъятий, причем периодически парламенты государств предоставляли правителям полномочия, в основном чрезвычайные, по взиманию тех или иных видов налогов.

2. Однако развитие европейской государственности объективно требовало замены "случайных" налогов и института откупщиков стройной, рациональной и обоснованной системой налогообложения. Именно в конце XVII - начале XVIII в.в. наступает второй период развития налогообложения. В этот период налоги

Налоговое право

становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства. Происходит формирование первых налоговых систем, включающих в себя прямые и косвенные налоги. Особую роль играли акцизы, взимаемые, как правило, у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров, а также подушный и подоходный налоги.

Одновременно с развитием государственного налогообложения начинает формироваться научная теория налогообложения, основоположником которой является шотландский экономист и философ Адам Смит (1723-1790 г.г.).

3. Третий период развития налогообложения начинается свою историю в XIX в. и отличается уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании.

Развитие налогообложения в России.

Российская система налогообложения на протяжении времени практически всегда складывалась, развивалась и претерпевала те или иные изменения, вместе с изменениями в ее политическом устройстве и вместе с историческими вехами.

Финансовая система Древней Руси стала складываться только с конца IX в. в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались "дань".

В XIII в. после завоевания Руси Золотой Ордой иноземная дань выступила формой регулярной эксплуатации русских земель.

После свержения монголо-татарской зависимости налоговая система была реформирована Иваном III, который отменив выход, ввел первые русские косвенные и прямые налоги. Основным прямым налогом выступил подушный налог, взимаемый в основном с крестьян и посадских людей. Особое значение при Иване III стали приобретать целевые налоговые сборы, которые финансировали становление молодого Московского государства. Их введение обуславливалось необходимостью осуществления определенных государственных расходов: пищальные (для литья пушек), полоняничные (для выкупа ратных людей), засечные (для строительства засек-укреплений на южных границах), стрелецкая подать (на создание регулярной армии) и т.д.

Ведущее место в налоговой системе продолжали занимать акцизы и пошлины.

В царствование Ивана III закладываются первые основы налоговой отчетности. К этому времени относится и введение первой налоговой декларации - "сошного письма". Площадь земельных площадей переводилась в условные податные единицы "сохи", на основании которых осуществлялось взимание прямых налогов.

В связи с постоянными войнами, которая вела Россия в XVII в. налоговое бремя было чрезвычайно огромным. Введение новых прямых и косвенных налогов, а также повышение в 1646 году акциза на соль в четыре раза, привело к серьезным народным волнениям и соляным бунтам.

Налоговое право

Промахи в финансовой и налоговой политике государства настоятельно требовали подведения теоретической базы для деятельности государства на фискальном поле.

Эпоха реформ Петра I (1672-1725 г.г.) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей. К уже традиционным налогам и акцизам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога на бороды. В 1724 году, взамен подворного обложения Петр I вводит подушный налог, которым облагалось все мужское население податных сословий (крестьяне, посадские люди и купцы).

В период правления Екатерины II (1729-1796 г.г.) система финансового управления продолжала совершенствоваться. Так, в 1780 году по указу Екатерины II были созданы специальные государственные органы: экспедиция государственных доходов, экспедиция ревизий, экспедиция взыскания недоимок. Для купечества была введена гильдейская подать - процентный сбор с объявленного капитала, причем размер капитала записывался "по совести каждого".

Основной чертой налоговой системы XVIII в. необходимо назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с налогами прямыми. Косвенные налоги давали 42 % государственных доходов, причем почти половину этой суммы приносили питейные налоги.

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. Так, в 1810 году Государственным Советом России была утверждена программа финансовых преобразований государства - знаменитый "план финансов", создателем которого выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М. Сперанский (1772-1839 г.г.). Многие принципы налогообложения и идеи организации государственных расходов и доходов, изложенные в этой программе, не потеряли актуальности до сих пор.

Во второй половине XIX в. большое значение приобретают прямые налоги. Основным налогом выступала подушная подать, которая с 1863 года стала заменяться налогом с городских строений. Полная отмена подушной подати началась в 1882 году. Вторым по значению налогом выступал оброк - плата казенных крестьян за пользование землей.

Особую роль начинают играть специальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам, налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, паспортный сбор, налог на страховой пожарный полис, сбор с железнодорожных грузов, перевозимых большой скоростью и т.д.

В этот же период начинает развиваться система земских (местных) налогов, которые взимались с земли, фабрик, заводов и торговых заведений.

Становление российской налоговой системы продолжалось своим чередом вплоть до революционных событий 1917 года. В дореволюционной России основными являлись следующие налоги: акцизы на соль, керосин, спички, табак, сахар; таможенные пошлины; промысловый налог; алкогольные акцизы и др.

После революции 1917 года основным доходом молодого советского государства выступили эмиссия денег, контрибуции и продразверстка, поэтому первые советские налоги не имели большого фискального значения и имели ярко выраженный характер классовой борьбы. Например, декретом СНК от 14 августа

Налоговое право

1918 года был введен единовременный сбор на обеспечение семей красноармейцев, который взимался с владельцев частных торговых предприятий, имеющих наемных работников. Кроме того, декретом ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 года был введен единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог, которым была обложена городская буржуазия и кулачество.

Первые налоговые преобразования относятся к эпохе НЭПа. Интересно отметить, что переход на новые экономические отношения в Советской России начались с доклада В. Ленина от 15 марта 1921 года, посвященного в первую очередь налоговым преобразованиям - "О замене продразверстки продовольственным налогом". В этот же период закладываются основы налоговой системы советского государства.

Начиная с 30-х годов роль и значение налогов в СССР резко уменьшаются, налоги выполняют несвойственные им функции. Налоги используются как орудие политической борьбы с кулаками и частными сельхозпроизводителями. Постепенно, в связи с изменением и ужесточением внутренней политики СССР, свертывания НЭПа, индустриализацией и коллективизацией, система налогообложения была заменена административными методами изъятия прибыли предприятий и перераспределением финансовых ресурсов через бюджет страны. Фискальная функция налога практически утрачивает свое значение.

В 1930-1932 г.г. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа (постановление ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 года), в результате которой была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах - налоге с оборота и отчислениях от прибыли. Были объединены некоторые налоги с населения и значительное их число отменено. Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимых на основе государственной монополии.

К началу реформ середины 80-х годов более чем 90 % Государственного бюджета Советского Союза, как и его отдельных республик формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения (прямые) занимали незначительный удельный вес, примерно 7-8 % всех поступлений бюджета.

Эпоха перестройки и постепенного переход на новые условия хозяйствования с середины 80-х годов объективно вызвала возрождение отечественного налогообложения. Уже в конце 80-х годов предпринимается серьезная попытка повысить налоговые ставки на прибыль кооперативов.

14 июля 1990 года был принят Закон СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций" - первый унифицированный нормативный акт, урегулировавший многие налоговые правоотношения в стране. В некоторой своей части этот Закон действует до сих пор.

В этот же период налоги становятся инструментом политической борьбы. В результате конфликта между Президентом СССР М.Горбачевым и

Налоговое право

Председателем Верховного Совета РСФСР Б.Ельциным на территории России вводится особый "суверенный" режим налогообложения - Верховный Совет РСФСР принимает Закон "О порядке применения Закона СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций", согласно которому для предприятий, находящихся под российской, а не союзной юрисдикцией, устанавливался более благоприятный налоговый режим в виде снижения налоговых ставок и определенных налоговых льгот. Данное положение стимулировало компанию по "переподчинению" предприятий и направлению всех налоговых потоков в российский, а не в союзный бюджет.

Августовские события 1991 года ускорили процесс распада СССР и становления России как политически самостоятельного государства. Молодому российскому государству срочно было необходимо создать свою систему формирования доходной части бюджета. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "О налоге на прибыль предприятий и организаций", Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 года "О налоге на добавленную стоимость", Закон Российской Федерации от 7 декабря 1991 года "О подоходном налоге с физических лиц".

В декабре 1991 года налоговая система России в основном была сформирована.

Тема 2. Понятие налога и сбора, их характерные черты. Функции налогов.

Понятие налога и сбора, их характерные черты.

Сегодня налог имеет законодательно установленное содержание, основанное на достижениях правовой науки и практики и в значительной степени учитывающее взаимодействие частных и публичных имущественных интересов.

В настоящее время законодатель формально определяет только две разновидности налоговых платежей: налог и сбор.

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

Из данного определения выводятся следующие основные признаки налога.

1. Обязательность.
2. Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность.
3. Денежный характер.

Налоговое право

4. Публичное предназначение.

5. Элементный состав налога.

Другим обязательным платежом, который отделяется от налога, согласно Налоговому кодексу является сбор. Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Согласно приведенному определению сбор имеет признаки, характерные и для налога, такие как:

1. Обязательность сбора.

2. Публичная цель уплаты сбора.

3. Добровольность уплаты сбора.

4. Имущественный характер сбора.

5. Денежная форма сбора.

Признаками, отличающими сбор от налога являются:

1. Индивидуальная возмездность сбора.

2. Авансовый характер сбора.

3. Отсутствие единого универсального состава элементов для всех разновидностей сборов.

Функции налогов

Функции налогов, определяющие их сущность, производны от функций финансов и выполняют те же задачи, но в сравнительно более узких рамках. Исходя из этого их можно сгруппировать в два блока: основные и дополнительные. Группа основных функций включает сущностную функцию налога (фискальную) и две общефинансовых (регулирующую и контрольную). Именно на их базе строится налоговый механизм, и, действуя совместно, они составляют цельный комплекс. Дополнительные функции детализируют главные цели, реализуемые через подсистему основных функций. Кроме того, если основные функции обязательны для всех видов налогов, то дополнительные имеют оттенок факультативности.

Основные функции налога:

1. Важнейшей функцией налогов является фискальная (от лат. *fiscus* — государственная казна). В соответствии с этой функцией налоги выполняют свое основное назначение — насыщение доходной части бюджета, доходов государства для удовлетворения потребностей общества.

2. Регулирующая функция служит своеобразным дополнением предыдущей и затрагивает регулирование как производства, так и потребления (например, косвенные налоги). При этом регулирующей механизм существует объективно и влияет на плательщиков независимо от воли государства. Очень часто под данной функцией понимают лишь предоставление льгот отдельным отраслям или производителям. Однако налоговое регулирование — более сложный

Налоговое право

механизм, учитывающий не только налоговое давление, но и перспективы того или иного вида деятельности, уровни доходности и т. д.

3. Контрольная функция реализуется в ходе налогообложения при регламентации государством финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций, получении доходов гражданами, использовании ими имущества. С помощью этой функции оценивается рациональность, сбалансированность налоговой системы, каждого налога в отдельности, проверяется, насколько налоги соответствуют реализации цели.

Дополнительные функции налога образуют следующую подсистему.

1. Распределительная функция представляет собой своеобразное отражение фискальной; наполнить казну, чтобы потом распределить полученные средства. Но на стадии распределения эта функция очень тесно переплетается с регулирующей, и в одном действии могут проявляться обе функции. Например, косвенные налоги, регулируя потребление, создают основы для перераспределения средств одних плательщиков в пользу других (акцизы на деликатесные виды продуктов и т. д.). Это позволяет говорить о существовании первичного и вторичного распределения (перераспределения) с помощью налогов.

2. Стимулирующая (дестимулирующая) функция создает ориентиры для развития или свертывания производства, деятельности. Как и регулирующая, она может быть связана с применением механизма льгот, изменением объекта налогообложения, уменьшением налогооблагаемой базы. Иногда эту функцию рассматривают как подвид регулирующей.

3. Накопительная функция представляет собой своеобразное обобщение всех предыдущих функций и главную — в смысле реализации целей государства в налоговой системе. Наиболее обобщающей функцией налогов, с которой связано их возникновение и развитие, является фискальная. Но это только на первый взгляд. Она носит временный характер, выступает этапной, реализующей насыщение бюджета на определенный период. Конечная цель налогов — сформировать не только бюджет, но и цели, интересы в распределении средств плательщиков, т. е. создать условия для накопления как юридическими, так и физическими лицами. В этом случае речь идет об активном накоплении, которое выразилось бы в увеличении мощностей, развитии производства и т. д.

Виды налогов и критерии их классификации

В настоящее время система налогов и сборов Российской Федерации довольно обширна и в некоторой степени громоздка. Вместе с тем каждый налог индивидуален, поскольку предполагает собственную правовую конструкцию и занимает строго определенное место не только в системе налогов и сборов, но и в финансовой системе в целом.

Видовое многообразие налогов предполагает их классификацию по различным основаниям.

1. В зависимости от плательщика:

Налоговое право

а) налоги с организаций — обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков — организаций (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.)- Необходимо помнить, что организации относятся к плательщикам налогов независимо от наличия статуса юридического лица (в частности, филиалы и представительства);

б) налоги с физических лиц — обязательные платежи, взимаемые с индивидуальных налогоплательщиков — физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

в) общие налоги для физических лиц и организаций — обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса. Наличие общих налогов обусловлено тем, что главным принципом их взимания является наличие какого-либо объекта и собственности лица (например, земельный налог, транспортный налог и др.).

2. В зависимости от формы обложения:

а) прямые (подходно-имущественные) — налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль и др.). Прямые налоги подразделяются на:

— личные — налоги, уплачиваемые налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного дохода (прибыли) и учитывающие финансовую состоятельность плательщика (например, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль предприятий);

— реальные — налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается. Ставки реальных налогов рассчитываются, как правило, по результатам деятельности нескольких одинаковых категорий налогоплательщиков (например, налог на вмененный доход);

б) косвенные (на потребление) — налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ. Они определяются размером потребления, включаются в виде надбавки к цене товара (акцизы, налог на добавленную стоимость). При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель.

Критерием классификации выступает субъект, фактически несущий налоговое бремя. Для прямых налогов таким лицом выступает непосредственно налогоплательщик, для косвенных - конечный потребитель (покупатель) товаров, работ или услуг. Реализуя товары, налогоплательщик включает сумму косвенного налога в цену товара, перекладывая реальное бремя его уплаты на покупателя. В случае дальнейшей перепродажи этот покупатель в свою очередь становится налогоплательщиком и вся "схема" по уплате и переложению косвенного налога повторяется снова. Таким образом, уплатив косвенный налог, налогоплательщик компенсирует себе затраты по его уплате за счет покупателя. Так происходит, пока товар не доходит до конечного потребителя, который фактически и несет реальное бремя уплаты косвенных налогов. Поэтому косвенные налоги иногда называют "налогами на потребление".

Налоговое право

3. По территориальному уровню:

а) федеральные налоги — устанавливаемые и вводимые в действие федеральным органом представительной власти — Государственной Думой РФ. Перечень федеральных налогов и их ставки являются едиными на всей территории России и не могут быть изменены органами государственной власти субъектов Федерации или органами местного самоуправления. Согласно п. 2 ст. 12 НК РФ федеральные налоги должны устанавливаться непосредственно НК РФ (например, акцизы);

б) налоги субъектов Федерации — перечисленные НК РФ, но вводимые в действие представительными (законодательными) органами государственной власти субъектов Федерации и обязательные к уплате только на территории соответствующего субъекта (например, налог на имущество организаций, транспортный налог);

в) местные налоги — устанавливаемые НК РФ, но вводимые в действие представительными органами местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующий го муниципального образования (например, земельный налог)

4. В зависимости от канала поступления:

а) государственные налоги — полностью зачисляемые в государственные бюджеты;

б) местные налоги — полностью зачисляемые в муниципальные бюджеты;

в) пропорциональные налоги — распределяемые между бюджетами различных уровней по определенным квотам;

5. В зависимости от характера использования:

а) налоги общего значения — используемые на общие цели, без конкретизации мероприятий или затрат, на которые они расходуются. Таковыми являются большинство налогов, взимаемых в Российской Федерации;

б) целевые налоги — зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий (например, ранее в российской налоговой системе существовал налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы).

6. В зависимости от периодичности взимания:

а) разовые налоги — уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий (например, ранее в российской налоговой системе существовал налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения);

б) регулярные налоги — взимаемые систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода Владения или деятельности плательщика (налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций и др.).

7. По объекту обложения выделяют:

а) налоги на имущество;

б) налоги на доходы (прибыль);

в) налоги на определенные виды деятельности.

Налоговое право

8. Классификация налогов на обычные и чрезвычайные. Чрезвычайные налоги вводятся в условиях каких-либо особых обстоятельств, к которым могут относиться стихийные бедствия, войны, блокады, техногенные аварии и катастрофы. Типичным примером чрезвычайных налогов выступают налоги на организацию и проведение крестовых походов, периодически взимавшиеся в западноевропейских государствах в период с X по XII вв. В отличие от обычных налогов, действующих в течение неопределенного промежутка времени, чрезвычайные налоги всегда вводятся на определенный срок.

Тема 3. Общие положения налогового права России

Понятие налогового права как отрасли права

Под термином «налоговое право» понимаются:

- отрасль законодательства;
- подотрасль науки финансового права;
- учебная дисциплина.

Налоговое право – совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию налогов в бюджетную систему и в предусмотренных случаях – внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды с организаций и физических лиц.

Налоговое право представляет собой подотрасль финансового права, однако ранее оно выделялось как финансово-правовой институт. Дискуссия о самостоятельном характере налогового права в значительной степени была обусловлена осуществленной в 1998 г. кодификацией налогового законодательства (принятие части первой НК РФ).

Большинство ученых, которые исследуют вопросы финансового права, придерживаются мнения о встроенности в него налогового права.

В период неразвитости рыночных отношений и законодательного приоритета публичной собственности налоговое право рассматривалось не более чем составной частью в правовом институте государственных доходов. Переход к рыночным формам хозяйствования, признание равенства всех форм собственности и, следовательно, возникшая необходимость законодательной модели сочетания частных и публичных интересов обусловили принятие значительного числа нормативных правовых актов, регулирующих налоговый механизм. В результате активного развития налогового права оно стало характеризоваться по отношению к финансовому праву РФ как его подотрасль.

Порядок взимания налогов и сборов урегулированы налоговым законодательством, которое представляет собой совокупность нормативно-правовых актов, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения, возникающие по поводу установления, введения, взимания налогов и сборов в бюджетную систему, осуществления налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности.

Налоговое право

Поэтому налоговое право как одно из подотраслей финансового права становится его крупнейшей составной частью с перспективой дальнейшего развития. В последнее время происходят существенные изменения налогового права. Это касается его структуры и общего содержания, а также конкретных норм. Таким образом, формирующееся налоговое право РФ признано сыграть важную роль в экономических и социальных преобразованиях, в развитии производства и укреплении финансов страны.

Кроме того, налоговое право как отрасль законодательства включает в себя не только упомянутые нормы финансового права, но и других отраслей права (административного, гражданского, уголовного и др.), касающиеся системы налогообложения, контроля и ответственности в этой сфере.

Налоговое право как учебная дисциплина изучается в рамках спецкурса. Такой подход в современных условиях возросшей роли налогов и налоговой деятельности также имеет положительные стороны, поскольку способствует углубленному комплексному изучению данных вопросов.

Налоговое право является составной частью единой системы российского права, но вместе с тем оно имеет свой предмет правового регулирования и особое сочетание методов воздействия на общественные отношения, что свидетельствует об относительной самостоятельности налогово-правовых норм.

Предмет и метод налогового права

Все отрасли или подотрасли права различаются, прежде всего, по предмету правового регулирования. При этом предмет отвечает на вопрос – что изучает данная отрасль?

Предмет налогового права – совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В сферу налогового правового регулирования входят общественные отношения:

- по установлению, введению и взиманию налогов и сборов;
- возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязательств;
- возникающие в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;
- возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- возникающие в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений;
- возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Основные отличительные признаки отношений, составляющих предмет налогового права:

- имеют имущественный характер;

Налоговое право

- направлены на образование государственных и муниципальных финансовых ресурсов;

- обязательным участником и воздействующим субъектом является государство или муниципальное образование в лице компетентных органов.

Метод налогового права – совокупность юридических приемов, средств, способов, отражающих своеобразие воздействия данной подотрасли права на отношения налоговой сферы.

Основные методы налогового права:

– метод властных предписаний (императивный, командно-волевой) – способ правового воздействия, где государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений; также определяется мера должного поведения и обеспечивается принудительное воздействие в случае неисполнения установленных предписаний.

– метод рекомендаций и согласования – метод, который используется при принятии разъяснений, устанавливает функции и образцы рекомендаций, а также при определении направленности совместной работы фискальных органов, частично при определении предметов ведения по отдельным вопросам налогообложения (ст. 72 Конституции РФ).

– диспозитивный метод – способ правового воздействия, связанный равноправием сторон, координацией, основанной на дозволениях.

Данный метод используется крайне редко и выражается, например, в предоставлении частному субъекту возможности формировать свою налоговую политику, получении отсрочки исполнения налоговых обязанностей, заключении договоров на получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита, проведении зачета задолженности государства перед поставщиками товаров (работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности.

Система налогового права

Налоговое право является подотраслью финансового права, имеющую свою собственную систему представляющей собою внутреннюю структуру (строение, организация), которая складывается из последовательно расположенных и взаимосвязанных правовых норм, объединенных единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов данного регулирования... Ее построение обусловлено не только структурой законодательства о налогах и сборах, но и потребностями практики налогообложения, которая существенно влияет на формирование норм и институтов налогового права, помогает определить их роль в процессе аккумулирования государственных и муниципальных денежных средств.

Налоговое право представляет собой совокупность создаваемых и охраняемых государством норм. Все налогово-правовые нормы согласованы между собой, в результате чего образуется их взаимозависимая целостная система с определенным внутренним строением.

Налоговое право

Системе налогового права свойственны такие характерные черты, как единство, различие, взаимодействие, способность к делению, объективность, согласованность, материальная обусловленность, процессуальная реализация.

По общему правилу налоговое право делится на две части – Общую и Особенную.

В Общую часть включаются нормы, которые устанавливают основные принципы, правовые формы и методы правового регулирования налоговых отношений, состав системы налогов и сборов, общие условия установления и введения налогов и сборов, права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, систему государственных органов, осуществляющих налоговую деятельность, разграничение их полномочий в данной сфере, основы налогового правового статуса других субъектов, формы и методы налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

Институты Общей части налогового права содержат те нормы права, действие которых распространяется на все регулируемые этой подотраслью правоотношения. Положения Общей части налогового права конкретизируются в институтах его Особенной части.

Особенную часть налогового права образуют нормы, которые детально регламентируют определенные виды налогов и сборов, порядок их исчисления и уплаты, а также специальные налоговые режимы (единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции).

Безусловно, в огромном множестве налогово-правовых норм неизбежно возникают коллизии и разночтения, но в своей совокупности они представляют собой единую систему с собственными внутренними закономерностями и тенденциями. Построение этой системы, которая основана на существующих налоговых отношениях, предоставляет возможность более правильного применения финансово-правовых норм и таким образом, содействует укреплению законности и выполнению налоговым правом регулирующей и охранительной функций.

Налоговое право в системе российского права

Налоговое право и конституционное право. Конституционное право занимает ведущее место в правовой системе, поскольку содержит основополагающие нормы и принципы других отраслей права. Конституционно-правовое регулирование налоговых отношений предопределено их публичной значимостью и государственно-властной природой. Нормы Конституции РФ не только закрепили всеобщую обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 57), но и предусмотрели систему правовых гарантий, обеспечивающих компромисс между соблюдением прав налогоплательщиков и фискальных интересов государства.

Налоговое право и финансовое право. О том, что налоговое право входит в систему финансового права свидетельствует частичное совпадение границ предмета правового регулирования. Предметом финансового права являются

Налоговое право

общественные отношения, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования государственных (муниципальных) денежных средств. Предмет налогового права составляют общественные отношения, направленные на аккумулирование государственных (муниципальных) денежных фондов и, таким образом, являющиеся частью предмета финансового права. Весомым аргументом служит конституционно установленный принцип единства финансовой политики. Налоговая политика является частью финансовой, которая имеет по отношению к первой определяющее значение.

Налоговое право и бюджетное право. Являясь частью системы финансового права, налоговое право взаимодействует с иными финансово-правовыми общностями. Так, образование бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в большей степени осуществляется на основе норм налогового права, регулирующих государственные доходы. Отношения же, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведение налогового контроля и т. п., не составляют предмета бюджетного права. Значит, предмет налогового права только частично совпадает с границами бюджетно-правового регулирования.

Налоговое и гражданское право. Налоговые правоотношения, будучи формой ограничения права частной собственности, тесно связаны с гражданско-правовым регулированием. Однако установлен приоритет налоговых норм над гражданскими – согласно ст. 2 ГК РФ не относятся к числу гражданских имущественные отношения, регулируемые налоговым, финансовым и административным законодательством. Налоговые отношения возникают на основе фактических имущественных отношений, правовой формой которых выступают гражданские отношения.

Налоговое и административное право. В механизм правового регулирования налоговых отношений включены органы исполнительной власти, реализующие государственно-властные полномочия. Административное право определяет правовой статус государственного аппарата.

Налоговое и уголовное право. С одной стороны, одним из объектов уголовно-правовой охраны являются фискальные интересы государства. С другой – квалификация некоторых преступлений невозможна без обращения к нормам налогового права.

Тема 4. Источники налогового права

Источники налогового права: понятие и классификация

Состав источников налогового права (как подотрасли финансового права) определяется принципом федерализма и действием местного самоуправления в стране.

Источники налогового права – это внешние формы его выражения, т. е. правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, содержащие нормы, которые регулируют вопросы установления, введения и взимания налогов и сборов,

Налоговое право

отношения в сфере налогового контроля и отношения по привлечению к ответственности за налоговое правонарушение.

Налоговый Кодекс РФ к источникам налогового права относит:

1. международные договоры Российской Федерации,
2. Налоговый Кодекс РФ,
3. федеральные законы и законы Российской Федерации,
4. законы и иные нормативные акты законодательных органов субъектов РФ
5. нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления.

Значение источников налогового права:

– они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления.

– источники налогового права представляют собой форму существования налоговых норм, т. е. внешнее выражение общеобязательных правил поведения субъектов в налоговых отношениях.

Существуют определенные особенности вступления в законную силу нормативных правовых актов о налогах и сборах. Так, по общему правилу акт налогового законодательства может вступить в силу при одновременном наличии двух условий:

а) не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования;

б) не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Особые правила вступления в законную силу определены для актов налогового законодательства, вводящих налоги и сборы – не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но в любом случае не ранее истечения месячного срока с момента из официального опубликования.

Согласно ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Тем самым, данное положение, во-первых, ограничивает законодателя в возможности придания закону обратной силы, во-вторых, гарантирует конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положением налогоплательщиков, в том числе на основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие.

Источники налогового права обладают следующими свойствами:

– формальная определенность;

– общеобязательность, охраняемая возможностью государственного принуждения;

– законность, заключающаяся в наличии юридической силы.

Вместе с тем источники налогового права имеют характерные черты, отличающие их от других нормативно-правовых актов:

– они регулируют общественные отношения, составляющие предмет налогового права

– принимаются только теми органами государства и местного самоуправления, правотворческая компетенция которых предусмотрена НК РФ.

Налоговое право

– источники налогового права характеризуются множественностью, обусловленной принципом разделения властей и федеративной природой российского государства.

Налоговый кодекс Российской Федерации

НК РФ – первый опыт кодификации налогового законодательства в Российской Федерации. Цель кодификации состоит в том, чтобы систематизировать и законодательно закрепить органичность, взаимосвязанность и взаимозависимость правовых норм, устранив произвол в их понимании и применении.

НК РФ занимает ведущее место в системе источников налогового права и обладает наибольшей юридической силой в иерархии законодательства о налогах и сборах. Все иные федеральные, региональные и муниципальные нормативные акты этой сферы могут быть приняты только при условии соответствия нормам НК РФ.

НК РФ определяет правовую базу регулирования всех стадий налоговых отношений. В нем:

– закреплен исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;

– определены основания возникновения, изменения, прекращения и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов;

– установлен порядок проведения налогового контроля, виды налоговых проверок, сроки их проведения и периодичность, оформление результатов проверок;

– закреплены общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также установлены виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение;

– регламентирован порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Таким образом, НК РФ является кодифицированным источником законодательства о налогах и сборах.

НК РФ состоит из двух частей.

Часть первая НК РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ принята Государственной Думой 16 июля 1998 года и одобрена Советом Федерации 17 июля 1998 года. Данный законодательный акт был введен в действие с 1 января 1999 года, он состоит из 7 разделов, 20 глав, 142 статей.

Первая часть устанавливает: законодательство и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах; систему налогов и сборов в РФ; правовой статус участников налоговых правоотношений; общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; способы обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов; порядок оформления и подачи налоговой декларации; основы налогового контроля; виды и составы налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение; процедуры обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Налоговое право

Вторая часть НК РФ регламентирует порядку исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов, а также специальным налоговым режимам.

Часть вторая НК РФ принята Государственной Думой 19 июля 2000 года и одобрена Советом Федерации 26 июля 2000 года. В ее состав входят 4 раздела, 11 глав, 256 статей.

НК РФ нормативный правовой акт прямого действия, который исключает детализацию или разъяснение подзаконными нормативными актами.

Со времени издания НК РФ прошло 6 лет. Между тем за этот, относительно небольшой, период законодатель успел издать около 50 федеральных законов, вносящих изменения и дополнения в этот важный нормативный акт.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах: понятие, виды, условия их соответствия налоговому законодательству

Правовые акты подразделяются на нормативные и индивидуальные.

Нормативный правовой акт – это правовой акт, принятый полномочным на то органом и содержащий правовые нормы, т. е. предписания общего характера и постоянного действия, рассчитанные на многократное применение.

НК РФ разделяет нормативно-правовые акты по органам государственной власти

- нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти,
- нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ,
- нормативные правовые акты исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Соответственно федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Налоговое законодательство оговаривает условия, при наличии которых нормативный правовой акт о налогах и сборах не может применяться либо признается недействительным. Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ, если такой акт:

- 1) издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка;

Налоговое право

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов;

3) изменяет содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

7) изменяет основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных НК РФ, либо использует эти категории в ином значении;

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

По общему правилу признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке. До начала судебного разбирательства орган, издавший оспариваемый нормативный акт, вправе отменить действие такого документа или изменить его соответствующим образом.

Индивидуальные налогово-правовые акты

Правовые акты подразделяются на нормативные и индивидуальные.

Индивидуальные правовые акты – это акты, которые не содержат общеобязательных правил поведения, а содержат предписания, которые персонально затрагивают определенных лиц. Эти акты:

– имеют индивидуально-определенный характер, т. е. относятся к конкретным лицам, которых можно назвать поименно;

– являются властными и обязательными для исполнения;

– не содержат правовой нормы (общего правила поведения), поэтому не являются источником и формой права;

– выступают в качестве юридических фактов, порождающих конкретные правоотношения, т. е. осуществляют локальное правовое регулирование;

– применяются однократно и на других субъектов не распространяется;

– обеспечиваются государственным принуждением.

Индивидуально-правовые акты могут быть отнесены к особому виду подзаконных, официальных актов, принимаемых субъектами государственной власти в процессе исполнительно-распорядительной деятельности, содержащие односторонние властные волеизъявления и влекущие юридические последствия.

Характерные черты индивидуальных правовых актов:

– особая юридическая форма управленческой или исполнительно-распорядительной деятельности;

Налоговое право

- официальное решение, принятое органом публичного управления;
- предписание полномочного органа государственного управления или специального должностного лица.

Классификация:

1) по субъектам, их принимающим (издающим):

- налоговыми органами – (большинство актов),
- финансовыми органами – (решение об изменении срока уплаты налогов и сборов),
- таможенными органами – (решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика),
- органами государственных внебюджетных фондов – решение об изменении срока уплаты налогов и сборов в вышеназванные фонды,
- органами, уполномоченными на осуществление контроля за уплатой госпошлины – (решения об изменении срока уплаты госпошлины, принимаемые судами, ОВД).

2) по направленности действия:

- правообеспечительные – акты, которые гарантируют исполнение субъектами налоговых правоотношений их прав и обязанностей (решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика),
- правоисполнительные – акты, которые обеспечивают принудительную реализацию неисполненных или ненадлежаще исполненных налогоплательщиком обязанности по уплате налога или сбора (решение налогового органа о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств на счетах налогоплательщика),
- правоохранительные – (решения руководителя налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения).

3) по характеру правового воздействия:

- регулятивные – обеспечивают реализацию диспозитивных регулятивных норм налогового права, властно подтверждая или определяя права и обязанности субъектов налогового правоотношения,
- охранительные – обеспечивают реализацию санкций охранительных норм, устанавливая меры юридической ответственности.

4) по форме:

- договорные – договор налогового кредита и инвестиционного налогового кредита,
- недоговорные – все остальные.

Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений

Конституционный характер правового регулирования распространяется на широкую сферу отношений, составляющих предмет налогового права. На основе этого возникает двухуровневая система внутригосударственных источников налогового права: а) Конституция РФ и решения КС РФ, определяющие общие

Налоговое право

начала налогообложения; б) базирующееся на указанном конституционном слое налогового права собственно налоговое законодательство, в основе которого лежит НК РФ.

К источникам налогового права относятся не все акты КС РФ, а, прежде всего те постановления и определения, которые вынесены по итогам проверки конституционности нормативно-правовых актов или отдельных норм налогового права или толкуют те положения Конституции РФ, которые необходимы для выяснения значения отдельных норм и институтов налогового права.

Юридическая сила и место в иерархической структуре источников налогового права:

- решения Конституционного Суда РФ являются обязательными для всех правоприменителей;
- как акт конституционного контроля, представляет разновидность судебной практики;
- решения, являясь актами правосудия, обладают определенными характеристиками правоприменительного акта и одновременно приобретают черты нормативно-правового акта.

Правовые позиции КС РФ с одной стороны, придают решениям Конституционного Суда РФ юридические (нормативно-правовые) качества источников права, а с другой – определяют специфику данного вида правовых источников.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ – аргументированные, получившие обоснование в процедуре конституционного правосудия оценок и представлений по вопросам права в рамках решения, принятого по итогам рассмотрения конкретного дела.

Основные характеристики позиций Конституционного Суда РФ:

- итогово-обобщающий характер.
- оценочная, аксиологическая природа правовых позиций.
- правовые позиции Конституционного Суда РФ – результат истолкования конкретных положений налогового законодательства, итог выявления конституционного смысла рассматриваемых положений.
 - > концептуальный характер.
- общий характер.
- юридическая обязательность.
- правовые позиции Конституционного Суда РФ находятся в сложных взаимосвязях с корреспондирующими им правовыми позициями законодателя.

Виды правовых позиций:

1. по юридической форме – в рамках постановлений или определений.
2. по видам налогов – правовые позиции в области федеральных, региональных, местных налогов.
3. по сферам налоговых отношений – в сферах установления налогов, исполнения обязанности по уплате налога и сбора, налогового контроля.

Виды решений Конституционного Суда РФ:

1. Решения Конституционного Суда РФ по обоснованию и толкованию принципов налогообложения.

Налоговое право

2. Решения по вопросу толкования ст. 57 Конституции РФ о законном установлении налогов и сборов.

3. Решения о недопустимости придания обратной силы актам законодательства о налогах и сборах.

4. Решения о ясности и определенности правового регулирования в сфере налогообложения как необходимом условии соблюдения ст. 19 Конституции РФ.

5. Публично-правовой характер налогов и решения Конституционного Суда РФ об ответственности за налоговые правонарушения.

Тема 5. Элементы юридического состава налога.

Понятие и правовое значение элементов юридического состава налога.

Налог представляет собой цельное, но неоднородное образование и распадается на ряд элементов, которые законодатель называет элементами налогообложения (ст.17 НК РФ). Обязательные элементы каждого налога должны быть не просто перечислены в законе, а определены таким образом, чтобы налогоплательщик точно знал, какие налог, когда и в каком порядке он должен платить .

Нечеткое определение того или иного элемента налогообложения порождает неоднозначное толкование налогово-правовых норм, судебные споры, лишает добросовестного налогоплательщика возможности надлежаще выполнить налоговую обязанность.

КС РФ неоднократно указывал, что налог и сбор можно считать законно установленным только в том случае, если законом прямо зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства. По мнению КС РФ, установить налог или сбор - не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств; одно лишь перечисление налогов и сборов в федеральных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств; федеральный законодатель при установлении налога связан требованиями полного, четкого и непротиворечивого определения правового содержания каждого из элементов устанавливаемого налога, чтобы исключить двойственность их толкования в правоприменительной практике и не допустить основанных на неопределенности налогового регулирования возможных способов уклонения от уплаты налогов (Постановления КС РФ от 18.02.97 N 3-П, от 11.11.97 N 16-П, Определения от 04.10.2001 N 183-О, от 23.06.2005 N 274-О).

Простую констатацию в законе о том, что устанавливается новый налог или сбор, судья КС РФ Н.В. Витрук очень точно назвал фикцией, поскольку в данном случае законом признается существующим то, чего на самом деле не существует, и такая норма не может быть признана соответствующей Конституции РФ ¹.

Налоговое право

Выводы Конституционного суда РФ нашли свое законодательное воплощение и в настоящее время согласно п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики (субъекты налога) и элементы налогообложения, а именно:

1. объект налогообложения;
2. налоговая база;
3. налоговый период;
4. налоговая ставка;
5. порядок исчисления налога;
6. порядок и сроки уплаты налога.

Таким образом, без законодательного определения именно данных элементов налог не может считаться установленным. Часто эти элементы называют обязательными (основными или существенными). Но, кроме указанных в ст. 17 НК РФ есть еще один элемент налогообложения, необходимый для установления налога и определенный в качестве элемента в ст. 356 и ст.372 НК РФ, без установления которого невозможно осуществление последующего налогового контроля – это элемент налоговой отчетности (или отчетности по налогу).

Ряд авторов выделяют и иные, так называемые факультативные (дополнительные или необязательные) элементы налога, которые не обозначены законодателем в качестве самостоятельных обязательных элементов. К числу факультативных элементов, обычно относят источник налога (денежные средства, за счет которых происходит выплата налога), метод учета налоговой базы, единицу налогообложения, масштаб налога, метод налогообложения, указание на бюджет или внебюджетный фонд, куда происходит уплата налога, налоговые льготы. В настоящее время некоторые из указанных дополнительных элементов входят в состав того или иного законодательно установленного элемента, например, указание на бюджет или внебюджетный фонд является составной частью установленного «порядка уплаты налога», а масштаб налога, единица налогообложения и метод учета налоговой базы являются составляющими законодательно установленного элемента «налоговая база».

В литературе неоднократно делались попытки расширить перечень элементов налогообложения. Отдельные авторы предлагают дополнить его такими категориями, как "предмет налога", "метод учета налоговой базы", "масштаб налога", "источник налога", "налоговый оклад", "носитель налога", "отчетность по налогу" и др. Полагаем, что в целях научного исследования отдельных аспектов налогообложения выделение новых элементов налогообложения может быть полезным. Но при этом нужно разграничивать атрибутивные (нормативные) и вспомогательные (доктринальные) элементы налогообложения. Дело в том, что любой системный объект научного исследования можно разложить на множество элементов, классифицируемых по самым разным основаниям. Общее число таких элементов объективно неограниченно и определяется задачами научного поиска или практическими потребностями.

Налоговое право

Элементы налога можно определить как законодательно формализованные пространственно-временные, физические, стоимостные, фактические и иные характеристики объектов материального мира, а также порядок исчисления, документальной фиксации и внесения лицом конкретной суммы налога.

При этом следует различать элементный состав налога, установленный законодателем для данного конкретного налога на неопределенный период времени взимания налога, и реальное содержание элементного состава налога, которое формируется до наступления каждого срока уплаты налога и выражается в количественных показателях с учетом избранной законодателем системы измерения (например, облагаемый доход лица, заявленный в налоговой декларации, исходя из которого определяется сумма налога по ставке 13%, составил 200 000 рублей за прошедший календарный год). Реальное содержание элементного состава формирует обязанность по уплате налога в конкретном размере и поэтому «заканчивает свое действие» в момент истечения срока, установленного для уплаты налога. В дальнейшем, в порядке налогового контроля, производится лишь оценка тех событий, свершившихся фактов, действий, физических характеристик, которые имели место до срока уплаты налога.

Обязательные элементы налога.

Объект налогообложения

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Тем самым предполагается, что в объекте налогообложения всегда выражается некоторое благо экономического характера, значимое для налогоплательщика. Производность налогообложения от хозяйственной деятельности (и, как следствие, обусловленность объекта налогообложения отношениями собственности) неоднократно подчеркивалась в литературе ². "Не любые факт, событие, действие могут стать юридически значимыми, влекущими за собой возникновение налогового обязательства, а только те, следствием которых становится экономическая выгода налогоплательщика, которые приводят к увеличению его экономического потенциала и позволяют "делиться" с государством" ³.

Общее нормативное определение объекта налога дает ст.38 НК РФ, согласно которой объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Данное определение объекта налогообложения указывает на два основополагающих обстоятельства:

1) наличие количественной, стоимостной или иной физической характеристики (стоимость в рублях, количество лошадиных сил, объем партии товаров в штуках и т.п.), позволяющей количественно выразить тот или иной предмет материального мира, которым обладает лицо (имущество, доход и т.д.)

Налоговое право

либо дать количественную оценку последствиям действий лица (совершения оборота по реализации, ввоза товара, выпуска ценных бумаг и т.д.);

2) наличие обязательных юридически значимых последствий в виде возникновения законодательно установленной обязанности по уплате налога.

Иными словами, объект налогообложения – это юридический факт (событие, действие, состояние) или совокупность юридических фактов (юридический состав), которые влекут возникновение у лица обязанности по уплате налога .

Пепеляев С.Г., Брызгалин А.В. и другие ведущие специалисты в сфере правового регулирования налогообложения разделяют категории «объект налогообложения» и «предмет налогообложения». Как совершенно справедливо отмечает Пепеляев С.Г., среди всех предметов материального мира необходимо выделить именно тот, с которым законодатель связывает наступление налоговых последствий . Статья 38 НК РФ прямо указывает на необходимость наличия количественных и иных характеристик у объекта налогообложения, которыми может обладать лишь определенный предмет материального мира. Таким образом, предмет налога представляет собой события, вещи и явления материального мира (земельный участок, квартира, транспортные средства, товар, деньги и т.д.), которые характеризуются фактическими, а не юридическими, признаками (размером, объемом и т.п.).

При этом существование предмета налогообложения само по себе не порождает налоговых последствий, в то время как определенное юридическое состояние субъекта по отношению к предмету налога, например, право собственности лица на имущество, является основанием для возникновения обязанности по уплате налогов .

Объекты конкретных налогов определены во второй части НК РФ. При этом каждый налог имеет самостоятельный объект.

Интересно, что в некоторых случаях, объект налогообложения образуется в результате перемещения предметов налога в пространстве и времени, т.е. объект налогообложения фактически представляет собой процесс, осуществляемый не только налогоплательщиком, но и другими лицами. Таким объектом является, например, ввоз (перемещение) товаров через таможенную границу РФ, в процессе которого участвуют декларанты, перевозчики и другие лица, которые наделяются специфическими правами и обязанностями в отношении предмета налогообложения – перемещаемых товаров. Образование другого объекта налогообложения, например, реализации товаров (работ, услуг) также невозможно без участия как минимум двух лиц. Неотъемлемыми характеристиками подобного рода объектов налогообложения, которые формируются в пространстве и во времени, являются место их формирования (территория России или иностранных государств) и момент образования объекта. Для объектов налогообложения иного рода, связанных с наличием у лица уже сформированного предмета материального мира с неизменными физическими характеристиками (земельного участка, транспортного средства и т.п.) юридическое значение для налогообложения будет иметь место нахождения данного предмета на территории РФ и период нахождения его в собственности (или на ином вещном праве) налогоплательщика.

Налоговое право

Довольно парадоксальной является ситуация, когда законодатель устанавливает возможность взимания налога до момента реального образования его объекта, но при наличии экономического или правового основания (имущественного или обязательственного права), имеющего стоимостную оценку. В результате подобного законодательного моделирования норм объект налогообложения становится «юридической фикцией» на определенный период времени до его реального формирования. Однако процесс налогообложения осуществляется в реальных экономических условиях и подобного рода юридические фикции могут привести к существенному искажению не только принципов налогообложения, но и к нарушению прав налогоплательщиков. Примером таких «фиктивных» объектов налогообложения может служить предполагаемый доход индивидуального предпринимателя (ст. 227, ст. 244 НК РФ), исходя из размера которого должны рассчитываться авансовые платежи по налогу на доходы физических лиц или по единому социальному налогу.

Между тем, в рамках некоторых специальных налоговых режимов объект налогообложения представляет собой не реально существующие явления, а определяется формализовано, расчетным путем, как, например, вмененный доход (ст. 34627 НК РФ).

Правовое регулирование порядка определения объектов налогообложения по всем налогам – федеральным, региональным и местным - осуществляется исключительно Налоговым кодексом (п.3 и п.4 ст.12 НК РФ).

Налоговая база

По верному замечанию О.А. Ногиной, элемент налога, именуемый "налоговая база", служит для того, чтобы количественно выразить объект налогообложения с применением той или иной меры исчисления⁴. Таким образом, налоговая база представляет собой размер (величину) объекта налогообложения в единицах налогообложения.

Часто встречающейся ошибкой является отождествление объекта налогообложения с налоговой базой. Налоговая база тесно связана с объектом налогообложения, но не совпадает с ним, поскольку представляет собой стоимостную, физическую или иные характеристики объекта (ст.53 НК РФ). Для того, чтобы дать чему-либо количественную оценку необходимо выбрать систему и единицу измерения предмета или явления, поскольку один и тот же предмет или явление можно измерить, используя различные системы измерений. Например, согласно ст. 359 НК РФ при взимании транспортного налога налоговая база измеряется с использованием нескольких систем измерения в зависимости от: 1) мощности двигателя транспортного средства в лошадиных силах с перерасчетом мощности в киловатты (кВт); 2) валовой вместимости в регистровых тоннах; 3) количества единиц транспортного средства.

Налоговая база как самостоятельный элемент налога в свою очередь является достаточно сложным элементом, включающим в себя ряд составляющих: масштаб налога; единицу налога (единицу налогообложения); методы учета налоговой базы; порядок исчисления налоговой базы; налоговые вычеты при формировании налоговой базы.

По различным налогам обязанность по исчислению налоговой базы и в конечном итоге, суммы налога возлагается на различных субъектов:

Налоговое право

налогоплательщиков, налоговых агентов либо на налоговые органы. Общие вопросы исчисления налоговой базы устанавливаются ст. 54 НК РФ, а особенности исчисления налоговой базы по конкретному налогу соответственно – во второй части НК РФ. Исчисление налоговой базы осуществляется налогоплательщиком – организацией на основании данных бухгалтерского и налогового учета. Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу на основе данных собственного учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ. Исчисление налоговой базы для всех иных физических лиц-налогоплательщиков осуществляется либо налоговыми органами (по поимущественным налогам), либо самими гражданами на основе данных собственного учета и сведений о доходах, полученных от организаций (ст.54 НК РФ).

Действующие налоговые законы используют два метода учета налоговой базы: кассовый (по моменту получения денежных средств и производства выплат в натуральной форме) и накопительный или метод начислений (по моменту возникновения имущественных прав и обязательств).

Правовое регулирование порядка определения налоговой базы по всем налогам (федеральным, региональным и местным) осуществляется исключительно Налоговым кодексом РФ (п.3 и п.4 ст.12 НК РФ).

Налоговая ставка

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

По общему правилу ставка федерального налога устанавливается НК РФ. Правительство РФ в исключительных случаях, определяемых в Налоговом кодексе, также может устанавливать ставки налогов. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются соответственно представительными (законодательными) органами субъектов РФ или представительными органами муниципальных образований. Однако предельные размеры ставок региональных и местных налогов определяются все-таки НК РФ. Подобное ограничение полномочий субъектов РФ и муниципальных образований направлено на предотвращение несоразмерных (чрезмерных) налоговых изъятий и на защиту, в конечном итоге, конституционного положения о свободе осуществления предпринимательской деятельности.

В научной литературе существует классификация налоговых ставок на виды в зависимости от различных критериев:

1. По способу установления начислений на единицу налоговой базы:

1) твердые (специфические) налоговые ставки, когда на каждую единицу измерения налоговой базы устанавливается фиксированный размер начислений (например, 15 руб. за каждую реализованную сигарету);

2) процентные (адвалорные) ставки, когда на каждую единицу измерения налоговой базы устанавливается размер начислений в процентах (например, 13% с каждого рубля дохода).

Заметим, что по некоторым налогам, например, по акцизам (ст. 187 НК РФ) от данного способа установления налоговой ставки зависит масштаб определения налоговой базы.

Налоговое право

2. По изменению размера ставки в зависимости от увеличения или уменьшения налоговой базы :

1) равные налоговые ставки, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога или иного обязательного платежа (например, каждый предприниматель должен внести 150 руб. в месяц страховых взносов в Пенсионный фонд);

2) пропорциональные налоговые ставки, когда для каждого налогоплательщика равна ставка (а не сумма) налога (такие ставки являются наиболее распространенными и установлены, в частности, налогу на доходы физических лиц (13% для всех налогоплательщиков с каждого рубля облагаемого дохода), по налогу на прибыль, НДС и др.);

3) прогрессивные налоговые ставки, когда с ростом налоговой базы возрастает размер налоговой ставки (примером могли служить ставки, действовавшие до 1 января 2001 г. по подоходному налогу);

4) регрессивные налоговые ставки, когда с ростом налоговой базы размер налоговой ставки уменьшается (примером могут служить ставки по единому социальному налогу - ст. 241 НК РФ).

3. В зависимости от размера ставок в отношении отдельных категорий налогоплательщиков или объектов налогообложения:

1) основная налоговая ставка;

2) повышенные налоговые ставки (например, в соответствии со ст. 224 НК РФ при получении дохода в виде выигрыша установлена повышенная по отношению к основной ставке 13% ставка в размере 35%);

3) пониженные налоговые ставки (например, в соответствии со ст. 164 НК РФ при реализации продовольственных товаров и товаров для детей установлена пониженная по отношению к основной 18% ставке НДС ставка в размере 10%).

4. В зависимости от производности размера ставки от других ставок:

1) абсолютные налоговые ставки – ставки, установленные в том размере, в котором они применяются к налоговой базе (например, по НДС – 10% и 18%);

2) расчетные налоговые ставки – ставки, размер которых определяется из размера абсолютных налоговых ставок, установленных по налогу, для последующего применения к налоговой базе (например, расчетные ставки по НДС составляют 9,09% и 15,25% соответственно);

3) производные ставки – ставки, размер которых определяется путем умножения абсолютных ставок на установленные коэффициенты (например, согласно п. 5 ст. 346 НК РФ при выполнении соглашений о разделе продукции, налоговые ставки применяются с коэффициентом 0,5).

5. В зависимости от экономического содержания ставок:

1) маргинальные (от «марджи», что означает «разряд») – ставки, непосредственно указанные в законе;

2) фактическая ставка – отношение фактически уплаченной суммы налога к налоговой базе;

3) экономическая ставка – отношение уплаченной суммы налога ко всему полученному доходу, включая необлагаемый.

Заметим, что выбор плательщиком налоговой ставки из ставок, установленных законодателем, не всегда является простой процедурой,

Налоговое право

поскольку, например, может зависеть от отнесения того или иного товара к определенной категории по товарной номенклатуре.

Размер налоговой ставки определяет такую категорию, как налоговое бремя. Еще А. Смит указывал, что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, чем от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может иметь дополнительный доход, с которого может быть получен налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов.

В 1728 году английский писатель и сатирик Джонатан Свифт предупреждал налоговых политиков своего времени о том, что при повышении налогов действие дважды два вовсе не означает получение результата, равного четырем. Одинаково возможно получить при этом единицу. Так, чрезмерное повышение пошлин на импортируемые товары весьма вероятно приведет к снижению таможенных поступлений, поскольку эти товары дороги и люди не станут более покупать их ⁵.

Согласно теории Лэффера рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до какого-то предела, пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговых ставок приведет не к увеличению, а к сокращению доходов в бюджет. Предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет Лэффер считал 30% от суммы доходов частного лица. При больших изъятиях сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и общее сокращение налоговых поступлений.

Чрезмерное, необоснованное повышение налоговых ставок не только не приводит к росту бюджетных поступлений, но стимулирует налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов, а в крайнем случае, - к отказу от объекта налогообложения (например, к отказу от налогооблагаемого имущества или предпринимательской деятельности). Уплата налога, не соответствующего экономическому состоянию налогоплательщика, по верному замечанию А.Ю. Новоженова, ведет к уменьшению его капитала и вероятному банкротству, ослабляет воспроизводящую функцию капитала и тем самым влечет за собой ухудшение экономического потенциала государства и общества в целом ⁶. "Результатом чрезмерных налогов, - отметил Ф. Рузвельт в своей речи в Питтсбурге 19 октября 1932 года, - являются бездействующие фабрики, проданные за недоимки фермы и толпы голодных людей, бродящих по улицам в поисках работы" ⁷.

Налоговый период

Налоговый период – это календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (ст. 55 НК РФ). Заметим, что налоговый период устанавливается не только по налогам, но и в рамках тех специальных налоговых режимов, которые предусматривают замену уплаты совокупности налогов уплатой единого налога (например, налоговый период установлен при уплате единого сельскохозяйственного налога – ст. 3465

Налоговое право

НК РФ ; при уплате налога по упрощенной системе налогообложения – ст.34619НК РФ ; при уплате единого налога на вмененный доход – ст.34630НК РФ).

В зависимости от различных критериев можно произвести классификацию налоговых периодов, установленных в настоящее время по различным налогам :

1. По длительности налогового периода:

- календарный месяц (например, по НДС – ст. 163 НК РФ);
- квартал (например, по единому налогу на вмененный доход – ст. 34630НК РФ);
- календарный год (например, по налогу на прибыль – ст. 285 НК РФ ; по единому социальному налогу – ст. 240 НК РФ).

Длительность налогового периода является одним из основных условий для вступления в силу законодательных актов о налогах и сборах, которые в соответствии со ст. 5 НК РФ вступают в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после истечения одного месяца со дня официального опубликования данного акта. Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта законодательства о налогах должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов .

2. По количеству налоговых периодов для одного и того же налога:

- общий (единый) налоговый период для всех налогоплательщиков (например, по единому социальному налогу – ст. 240 НК РФ);
- наличие общего налогового периода и специального налогового периода для отдельных категорий налогоплательщиков (например, по НДС общий налоговый период составляет календарный месяц, а для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 миллион рублей, налоговый период составляет квартал – ст. 163 НК РФ).

3. По делению налогового периода на отчетные периоды:

- неделимый налоговый период (например, по транспортному налогу – ст. 360 НК РФ);
- налоговый период, разделенный на отчетные периоды (например, по налогу на прибыль – ст. 285 НК РФ ; по единому социальному налогу – ст.240 НК РФ).

Длительный налоговый период, обычно составляющий календарный год, как правило, разбивается на более короткие отрезки времени – отчетные периоды (квартал или календарный месяц), по итогам которых происходит внесение авансовых налоговых платежей. Такая «разбивка» налогового периода и закрепление обязанности налогоплательщика вносить налоговые платежи авансом, т.е. до истечения налогового периода, обусловлено необходимостью равномерного, в течение бюджетного года, поступления в бюджет средств, необходимых для осуществления расходов на выполнение функций государства и не может, по мнению Конституционного суда РФ, рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод лиц. Законодательное установление отчетного периода по конкретным налогам можно рассматривать в качестве «подэлемента» налога в рамках элемента «налоговый период».

Налоговое право

Таким образом, налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи (ст. 55 НК РФ). При этом под авансовыми платежами понимаются промежуточные платежи по налогу, уплачиваемые в установленные сроки до истечения налогового периода с окончательным расчетом суммы налога и ее уплатой по окончании налогового периода. Размер авансового платежа, являющегося частью установленного законом налогового изъятия, также как и окончательная сумма налога, определяется на основании элементного состава налога.

Правовое регулирование порядка определения налогового периода по всем налогам – федеральным, региональным и местным - осуществляется исключительно Налоговым кодексом (п.3 и п.4 ст.12 НК РФ). При этом право установления отчетного периода по региональному или местному налогу может быть делегировано законодательным органам субъектов РФ или представительным органам муниципального образования (например, п.3 ст.379 НК РФ).

Порядок исчисления налога

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В ряде случаев, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган (в отношении физических лиц) или налогового агента.

Исчисление сумм налога налоговыми органами, как правило, производится на основе данных, предоставляемых им другими государственными органами. Например, исчисление суммы транспортного налога производится на основе сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации (ст. 362 НК РФ), а исчисление налога на имущество физических лиц налоговые органы производят на основании данных, предоставляемых органами технической инвентаризации.

Исчисление сумм налога налогоплательщиками или налоговыми агентами производится на основе данных бухгалтерского или налогового учета. Сумма налога определяется в рублях и копейках.

При исчислении суммы налога применяется либо кумулятивная система, когда налог рассчитывается нарастающим итогом исходя из расчета налоговой базы, определенной с начала налогового периода (например, с начала календарного года), с последующим зачетом уже уплаченных в течение налогового периода сумм авансовых платежей по налогу, либо некумулятивная система, в которой ставка налога применяется к налоговой базе отчетного периода без учета результатов предыдущих налоговых периодов. По последней системе рассчитывается, в частности НДС, а кумулятивная система применяется, например, при исчислении налога на доходы физических лиц.

Порядок и сроки уплаты налогов

Фактически в этом элементе объединены два подэлемента: «порядок» и «срок» уплаты налога. Законодатель выделяет «срок» наряду с «порядком» уплаты налога, устанавливая специальные правила установления, исчисления и изменения сроков уплаты налогов.

Налоговое право

Порядок уплаты налога – это совокупность установленных налоговым законодательством способов и приемов внесения суммы налога в соответствующий бюджет или государственный внебюджетный фонд .

Анализ законодательного регулирования порядка уплаты налогов позволяет выделить ряд составляющих, без определения которых невозможно надлежащим образом исполнить обязанность по внесению платежа в бюджет:

1. Распределение частей налогового платежа во времени.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном налоговым законодательством (п. 1 ст. 58 НК РФ). Налоговое законодательство может предусматривать уплату налоговых платежей по частям путем исчисления и внесения авансовых платежей по итогам отчетных периодов. Применительно к авансовым налоговым платежам также устанавливается порядок их уплаты (например, ст. 287 НК РФ).

2. Документальное основание уплаты налога.

Сумма налога, подлежащая уплате, как правило, фиксируется документально в налоговой декларации, в расчетах авансовых платежей, в налоговом уведомлении, индивидуальной налоговой карточке или ином документе. В зависимости от документального основания налог может уплачиваться:

1) на основе налоговой декларации или расчетов сумм авансовых платежей (в таком порядке уплачиваются, например, налог на прибыль, единый социальный налог, налог на добавленную стоимость и др.);

2) на основе налоговых уведомлений (в таком порядке уплачиваются, например, налог на имущество физических лиц, транспортный налог в отношении физических лиц-налогоплательщиков, земельный налог и др.).

Налоговым агентом исчисление и уплата налога осуществляются на основе налоговых деклараций (например, п. 5 ст. 174 НК РФ), налоговых расчетов (например, ст. 289 НК РФ), налоговых карточек (например, по налогу на доходы физических лиц), иных документов бухгалтерского и налогового учета, который он ведет по установленным формам.

3. Место уплаты налога.

Место уплаты налога имеет решающее значение, особенно для уплаты региональных и местных налогов. Обычно налоги уплачиваются по месту учета налогоплательщика в налоговых органах (п. 2 ст.174, п.4 ст.204, п.6 ст. 227 НК РФ) , по месту нахождения обособленных подразделений (п.8 ст.243, п. 7 ст.226, п.2 ст.288 НК РФ), по месту жительства предпринимателя или физического лица (п.4 ст.228, п.3 ст.343 НК РФ).

Однако по некоторым налогам в связи с их спецификой место уплаты налогов определяется специальным образом. Так, акцизы по подакцизным товарам уплачиваются по месту производства таких товаров (п. 4 ст. 204 НК РФ), налог на добычу полезных ископаемых подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 343 НК РФ), а транспортный налог уплачивается по месту нахождения транспортных средств (п. 1 ст. 363 НК РФ).

4. Назначение платежа.

Налоговое право

При внесении суммы налога лицо, производящее уплату налога должно правильно определить назначение платежа, т.е. тот бюджет (федеральный, региональный или местный) или государственный внебюджетный фонд (ФСС, ФФОМС или ТФОМС), в который должно произойти зачисление суммы налога. Для этого лицо в платежных документах должно указать правильные реквизиты счетов, открытые органам, исполняющим соответствующий бюджет. В противном случае, если лицо указало неправильные реквизиты счетов, на которые зачисляются средства соответствующих бюджетов или ГВФ, для него могут наступить как неблагоприятные последствия в виде непризнания надлежащего исполнения им налоговой обязанности, т.е. возникновения недоимки и начисление пеней, так и возникнуть ситуация излишней уплаты налога.

Необходимо отметить, что целый ряд налогов уплачиваются несколькими платежными поручениями в разные бюджеты и ГВФ, что повышает вероятность «путаницы» с заполнением платежных поручений на перечисление отдельных частей налога. Например, налог на прибыль уплачивается в федеральный и региональный бюджеты. Единый социальный налог уплачивается отдельно в федеральный бюджет, в Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (п. 6 ст. 243 НК РФ).

5. Средства уплаты налога.

Согласно п. 3 ст. 45 НК РФ по общему правилу обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации, т.е. в рублях. Иностранные организации, а также физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ могут исполнять обязанность по уплате налога в иностранной валюте.

В качестве источника средств уплаты налога по общему правилу должны выступать собственные средства налогоплательщика. Уплата налога законным представителем налогоплательщика от имени представляемого им лица может производиться только за счет средств этого налогоплательщика (например, ст. 51 НК РФ). Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. В ряде случаев специально устанавливается, что при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц (п. 9 ст. 226 НК РФ).

6. Форма налогового платежа.

Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщик или налоговый агент, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления либо через организацию почтовой связи (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Срок уплаты налога

При всем многообразии сроков в налоговом праве только срок уплаты налога включается в элементный состав налога. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки (п. 2 ст. 58 НК РФ). Установить срок для уплаты налога означает определить момент или промежуток времени, в пределах которого

Налоговое право

действия лица по внесению суммы налогового платежа в бюджет признаются законодателем надлежащим исполнением налоговой обязанности.

Сроки уплаты налогов и сборов могут определяться различным образом (п.3 ст.57, ч.8 ст.61 НК РФ):

1. Календарной датой.

Например, общая сумма налога на доходы физических лиц, исчисленная по данным налоговой декларации, уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ); НДС подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п.1 и п.4 ст.174 НК РФ).

2. Истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями или днями с момента совершения какого-либо действия или наступления события.

В данном случае уплата налога может быть произведена в любой день установленного периода времени. Например, разница между суммой единого социального 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 (п. 3 ст. 243 НК РФ). По налогу на прибыль налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога в течение 3 дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации (п. 2 ст. 287 НК РФ).

Для окладных налогов, уплачиваемых на основе налоговых уведомлений, срок уплаты налога исчисляется с момента получения налогоплательщиком такого уведомления. Например, согласно п. 5 ст. 228 НК РФ лица, получившие доходы, при выплате которых налоговыми агентами не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый - не позднее 30 дней с даты вручения налоговым органом налогового уведомления об уплате налога, второй - не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

3. Указанием на событие, которое должно наступить или произойти, или на действие, которое должно быть совершено.

Например, государственная пошлина уплачивается: по делам, рассматриваемым различными судами - до подачи в суд искового заявления (жалобы и т.д.), за выдачу копий документов нотариусами – при их выдаче (ст. 6 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине»).

Порядок исчисления сроков, установленных налоговым законодательством установлен ст.61 НК РФ. Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало. Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до двадцати четырех часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном главой 9 НК РФ (п.1 ст.57 и п.2 ст.61 НК РФ) путем

Налоговое право

вынесения решений или заключения договоров налогового кредита с уполномоченными органами.

В случае нарушения срока уплаты налогов для лиц, совершивших нарушение сроков могут наступить неблагоприятные последствия в виде принудительного взыскания недоимки по налогу, начисления и взыскания пеней и штрафов.

Факультативные и дополнительные элементы налога.

Налоговые льготы

Наиболее важным факультативным элементом налога являются налоговые льготы. В соответствии с п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам (или налоговыми льготами) признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Налоговые льготы не могут устанавливаться в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (п.2 ст.3 НК РФ). Кроме того, запрещается установление льгот индивидуального характера.

Налоговые льготы являются факультативным элементом налогообложения, поскольку их установление целиком и полностью зависит от усмотрения законодателя. Для отдельных налогов и сборов - например, для налога на игорный бизнес, водного налога - какие-либо льготы могут и не устанавливаться.

Налоговые льготы предоставляются либо в целях социального выравнивания материального положения различных групп налогоплательщиков, материального вознаграждения за особые заслуги перед государством, для стимулирования тех или иных отраслей, производств, направлений коммерческой деятельности, поддержки отечественного товаропроизводителя, привлечения в страну иностранных инвестиций (оффшорные зоны) и т.д. Как верно замечает В.Е. Кузнеченкова, в большинстве случаев налоговые льготы призваны выполнять стимулирующую функцию и устанавливаются в целях развития производства, предпринимательства, фермерства, благотворительности, инвестиционной деятельности⁸.

Налоговые льготы являются законными средствами оптимизации налогообложения, их использование не может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика. Как указал КС РФ, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить их сумму, обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов (Постановление КС РФ от 27.05.2003 N 9-П).

Налоговая льгота - разновидность субъективного права. Поэтому налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо

Налоговое право

приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Однако право налогоплательщика на отказ от соответствующей льготы может быть ограничено законодателем. Дело в том, что налоговая льгота как элемент налогообложения является частью юридической конструкции налога, и в некоторых случаях добровольный отказ налогоплательщика от реализации налоговой льготы до истечения периода ее действия может нарушать механизм исчисления и уплаты налога, чем создавались бы препятствия для реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, как того требует ст. 57 Конституции РФ, и существенно затруднялся бы налоговый контроль.

В частности, ст. 145 НК РФ, регулирующая освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей плательщика НДС, не предусматривает добровольный отказ налогоплательщика от данной льготы до истечения соответствующего срока; такой отказ возможен только в отношении будущих налоговых периодов. Налогоплательщик, освобожденный от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, не вправе включать сумму данного налога в цену товара. Налоговое законодательство лишь предоставляет налогоплательщику право, но не обязывает его отказаться от использования налоговой льготы на один или несколько налоговых периодов.

Однако, подчеркнул КС РФ, осуществляя соответствующий выбор, налогоплательщик вправе требовать реализации только того механизма предоставления налоговой льготы, который закреплен в законе. При этом установление в НК РФ особенностей применения налоговых льгот, в том числе в виде некоторых ограничений права налогоплательщика отказаться от использования налоговой льготы, также не направлено на ущемление конституционных прав и свобод налогоплательщика, поскольку законодатель, вводя налоговую льготу, вправе предусмотреть и особый порядок ее использования (Определение КС РФ от 05.02.2004 N 43-О).

Формы налоговых льгот достаточно разнообразны. Рассмотрим отдельные виды налоговых льгот, к которым относятся:

1) освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога. Так, согласно п. 1 ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих лиц без учета НДС не превысила в совокупности один миллион рублей. Законы многих субъектов РФ освобождают от уплаты некоторых региональных налогов и сборов пенсионеров, инвалидов, другие категории налогоплательщиков. Освобождение от уплаты налога может носить бессрочный характер или же предоставляться на определенный срок (т.н. "налоговые каникулы");

2) освобождение отдельных объектов от налогообложения. Например, ст. 217 НК РФ предусматривает более тридцати видов доходов, не подлежащих налогообложению налогом на доходы физических лиц, включая государственные пособия, пенсии, стипендии, компенсационные выплаты, алименты, гранты и др. От налогообложения акцизами освобождается передача подакцизных товаров

Налоговое право

одним структурным подразделением организации для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации; реализация денатурированного этилового спирта; первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров и др. (ст. 183 НК РФ). НК РФ устанавливает 14 видов выплат, не облагаемых единым социальным налогом (ст. 238) и почти три десятка доходов, не подлежащих налогообложению налогом на прибыль организаций (ст. 251).

В отношении имущественных налогов эта льгота выражается в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества. В частности, от налогообложения освобождаются памятники истории и культуры федерального значения, объекты социально-культурной сферы, используемые для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения, космические объекты и некоторые другие виды имущества (ст. 381 НК РФ).

Иногда налоговые льготы представляют собой определенное сочетание налоговых освобождений и по субъекту, и по объекту одновременно. Например, согласно ст. 381 НК РФ от уплаты налога на имущество освобождаются организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста РФ - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности, и т.п.;

3) понижение налоговой ставки. В настоящее время общая ставка по НДС составляет 18%, но в отношении некоторых продовольственных товаров и товаров для детей, периодических печатных изданий, отдельных медицинских товаров применяется ставка в два раза меньшая. Общая ставка по налогу на доходы физических лиц составляет 13%, но в отношении дивидендов размер ставки снижается до 9%.

4) налоговые вычеты. Эта льгота состоит в исключении отдельных сумм из налоговой базы. В некоторых случаях налоговые вычеты производятся непосредственно из исчисленной суммы налога, подлежащей к уплате. В зависимости от влияния на результаты налогообложения налоговые вычеты подразделяются на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Глава 23 "Налог на доходы физических лиц" устанавливает четыре вида налоговых вычетов - стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. Так, каждое физическое лицо имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 400 рублей, который предоставляется ежемесячно и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный налоговый вычет, превысит 20 тыс. рублей (пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). Данный вычет представляет собой реализацию идеи о необходимости установления в законодательстве некоторого минимума доходов, свободных от налогообложения, который существует в налоговых системах большинства государств мирового сообщества. "Величина этого минимума всегда определялась в зависимости от уровня средних потребностей населения, от

Налоговое право

уровня инфляции, от фискальных потребностей государства" ⁹. К сожалению, какое-либо обоснование размеров налогового вычета в 400 рублей, его привязка к прожиточному минимуму, потребительской корзине, инфляционным процессам либо другим показателям в настоящее время отсутствуют.

Тема налоговых льгот нередко увязывается с проблемой справедливости налогообложения. С одной стороны, справедливость требует, чтобы все налогоплательщики обладали равным правовым статусом, без учета их индивидуальных особенностей. Налоговые льготы одним социальным группам перекладывают налоговое бремя на других налогоплательщиков. С другой стороны, абсолютное юридическое равенство может обернуться тяжелыми социальными последствиями для отдельных категорий налогоплательщиков. В частности, для инвалидов, пенсионеров, детей, безработных или лиц, пострадавших от стихийных бедствий, отсутствие привилегий изначально не позволит наравне со всеми конкурировать в условиях единого правового порядка. Чтобы гарантировать этим лицам минимально достойный уровень жизни, их налогово-правовой статус должен содержать льготы, преференции, преимущества, различные формы социальной поддержки (например, предоставление льгот для благотворительной деятельности).

Последнее является неизбежным отклонением от формально-юридического равенства, но отклонением обоснованным, соответствующим принципам справедливости и гуманизма. Предоставлением различного рода налоговых льгот в сфере налогообложения реализуется идея социальной солидарности. "Справедливые льготы отдельным гражданам, - верно отмечает М.В. Баглай, - исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами" ¹⁰.

Сложный юридический состав налоговой льготы, формируемый законодателем, образуют следующие компоненты:

1) установление налоговых льгот: льготы по федеральным налогам и сборам – Налоговым кодексом, льготы по региональным налогам – Налоговым кодексом и (или) законами субъектов РФ, льготы по местным налогам – Налоговым кодексом и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах) (ст.12 , п.3 ст.56 НК РФ);

2) субъекты налоговых льгот - отдельные категории плательщиков, т.е. совокупность лиц, отличающихся от всех остальных категорий плательщиков каким-либо общим признаком; дополнительно подтверждая «групповой» характер налоговых льгот налоговое законодательство устанавливает прямой запрет на установление льгот индивидуального характера;

3) основания налоговых льгот - законодательно определенные юридические факты или составы (события, состояния, действия), с наличием которых у лица законодатель связывает возникновение права на использование налоговых льгот (например, наличие инвалидности, размер выручки и др.) ;

4) содержание налоговой льготы, т.е. видоизменение того или иного элемента налогообложения или круга субъектов налога (льготы по субъекту налога, льготы по объекту и налоговой базе, льготы по налоговой ставке и др.);

Налоговое право

5) порядок и условия применения налоговых льгот (предоставление необходимых документов, подтверждающих льготы, порядок и сроки использования льгот, отказ от использования льгот и др.)

Налоговая отчетность

Несмотря на то, что ст.17 НК РФ не устанавливает такого обязательного элемента как форма отчетности, тем не менее, она должна определяться при установлении каждого налога. Установить форму отчетности – это значит формально юридически утвердить форму и обязательные реквизиты бланков документов, фиксирующих цифровые и иные данные об объектах налогообложения, налоговой базе, размерах вычетов, налоговых льготах, стоимостных оценках, суммах исчисленного и уплаченного налогов и др. показателях, а также определить порядок заполнения утвержденных форм документов. Основным документом отчетности по налогу являются налоговые декларации, формы которых согласно указаниям Налогового кодекса должны разрабатываться и утверждаться нормативными актами Министерства финансов РФ (ст. 80 НК РФ).

НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ

§ 1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности.

Центральным звеном в предмете налогового права является налоговое правоотношение между государством и налогоплательщиком по поводу уплаты налога. В его содержании выделяется юридическая обязанность налогоплательщика своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы. Ее традиционно называют налоговой обязанностью, учитывая особый, базовый характер в системе субъективных прав и обязанностей налогоплательщика.

Таким образом, категория "налоговая обязанность" может употребляться в широком и узком значении. В первом случае под налоговой обязанностью понимают любую юридическую обязанность налогоплательщика, установленную налоговым законодательством, во втором - исключительно обязанность по уплате налога. Именно в узком значении - как обязанность по уплате налогов и сборов - будет употребляться термин "налоговая обязанность" в дальнейшем.

Некоторые авторы предлагают в качестве категории, равнозначной налоговой обязанности, использовать налоговое обязательство. Полагаем, с такой позицией нельзя согласиться. Термин "обязательство" имеет ярко выраженную частноправовую природу и основывается на свободно выраженном волеизъявлении лица тем или иным образом (по своему усмотрению) реализовать свою правосубъектность в рамках диспозитивного правового регулирования. Таким образом, обязательство - это разновидность юридической обязанности, добровольно принимаемая на себя лицом, участвующим в

Налоговое право

правоотношениях диспозитивного, как правило, договорного характера. Проще говоря, обязательство - это всегда самообязывание по схеме "я обязуюсь".

В сфере налогообложения обязательством является, например, поручительство, в силу которого третье лицо обязуется перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и пеней. Не случайно законодатель внес изменения в п. 4 ст. 74 НК РФ, заменив применительно к поручителю слова "своих обязанностей" на формулировку "взятых на себя обязательств" ¹¹. Возникновение же и исполнение налоговой обязанности не зависят от желания (усмотрения, волеизъявления) самого налогоплательщика, а вытекают непосредственно из закона. Императивный метод налогового права не предполагает возможности освободить кого-либо от уплаты налога по усмотрению одного из участников налоговых правоотношений; тем более от исполнения налоговой обязанности не вправе отказаться сам налогоплательщик.

Обязанность по уплате налога - единственная в системе обязанностей налогоплательщика - носит конституционно-правовой характер. В ст. 57 Конституции РФ устанавливается, что "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". Несмотря на то, что эта норма расположена в главе второй "Права и свободы человека и гражданина", она в равной мере распространяет свое действие не только на физических лиц, но и на организации (Постановление КС РФ 24.10.96 N 17-П).

Налоговая обязанность возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных налоговым законодательством. Общими основаниями являются наличие у налогоплательщика объекта налогообложения и истечение налогового периода, по окончании которого налог должен быть исчислен и уплачен. В то же время по каждому налогу могут устанавливаться свои особенные основания - самостоятельные юридические факты, формирующие сложный фактический состав. Например, в отношении окладных налогов, исчисление которых производят налоговые органы (транспортный и земельный налог, налог на имущество физических лиц) таким основанием выступает обязательное уведомление налогоплательщика об уплате налога.

Согласно ст. 44 НК РФ налоговая обязанность прекращается: 1) с уплатой налога (сбора) налогоплательщиком; 2) с возникновением иных обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налоговой обязанности; 3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим; 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика.

По общему правилу налоговая обязанность прекращается ее надлежащим исполнением, то есть когда налог уплачен налогоплательщиком своевременно и в полном объеме. К числу иных обстоятельств, влекущих прекращение налоговой обязанности, можно отнести: удержание налога налоговым агентом (п. 2 ст. 45 НК); принудительное взыскание налога за счет безналичных денежных средств либо иного имущества налогоплательщика (ст. ст. 46 - 48 НК); уплата налога реорганизованной организации ее правопреемником (ст. 50 НК); уплата налога лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства, за безвестно отсутствующего налогоплательщика (п. 1 ст. 51 НК); уплата налога опекуном за

Налоговое право

недееспособного налогоплательщика (п. 2 ст. 51 НК); списание безнадежных долгов по налогам (ст. 59 НК); уплата налога поручителем за налогоплательщика (ст. 74 НК); зачет излишне уплаченной или излишне взысканной суммы налога в счет предстоящих платежей (ст. ст. 78, 79 НК) и др.

Смерть налогоплательщика или признание умершим также прекращает налоговую обязанность, что обусловлено личным характером уплаты налога. Исключение составляют поимущественные налоги умершего лица либо лица, признанного умершим, которые погашаются в пределах стоимости наследственного имущества.

НК РФ предусматривает возможность приостановления исполнения налоговой обязанности. Согласно п. 3 ст. 51 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств налогоплательщиков. При принятии в дальнейшем решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

§ 2. Добровольное исполнение налоговой обязанности

Исполнение обязанности по уплате налога может быть как добровольным (уплата налога), так и принудительным (взыскание налога). Добровольность в данном случае понимается не как свобода выбора - платить или не платить налог по своему усмотрению, а как самостоятельное исчисление и уплата налога налогоплательщиком без применения мер государственного принуждения. Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Налоговая обязанность считается исполненной надлежащим образом, когда налог уплачен полностью и своевременно, то есть в установленный срок. При этом налогоплательщик вправе уплатить налоги досрочно.

Обязанность по уплате налога исполняется в национальной валюте Российской Федерации. Вместе с тем иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, в иных предусмотренных законом случаях (например, при уплате таможенных платежей) налоговая обязанность может исполняться в иностранной валюте (п. 3 ст. 45 НК РФ)¹².

По общему правилу налог должен быть уплачен самим налогоплательщиком. Возможность уплаты налога одним лицом за другое ограничивается случаями, прямо указанными в НК РФ (налоговые агенты, наследники, поручители, опекуны, правопреемники и др.), и осуществляется за счет имущества самого налогоплательщика. При этом какие-либо соглашения об уступках или переводе

Налоговое право

налоговых обязанностей между налогоплательщиком и третьими лицами - т.н. "налоговые оговорки" - ничтожны и не порождают правовых последствий.

Так, п. 9 ст. 226 НК РФ предусматривает, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается; самостоятельность исполнения обязанностей налогового агента заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые ими были удержаны из сумм выплат, произведенных налогоплательщику; при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них условий, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налог должен быть уплачен за счет средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Как указал КС РФ, "платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, то есть за счет его собственных средств. Налогоплательщик обязан самостоятельно, то есть от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить сумму налога в бюджет. При этом на факт признания налоговой обязанности исполненной не влияет то, в какой форме - безналичной или наличной - происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия "самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога" приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога. Тем самым допускалось бы недопустимое вмешательство третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей налоговой обязанности, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов" (Определение КС РФ от 22.01.2004 N 41-О).

Важно четко установить момент, когда налог считается уплаченным налогоплательщиком. Долгое время этот вопрос носил дискуссионный характер. Если бы государство и налогоплательщик в рамках налогово-бюджетных взаимодействий были связаны между собой напрямую, проблемы в определении момента уплаты налога не возникало бы. Но между ними существует связующее звено в виде банков, выступающих своеобразными "финансовыми посредниками". Налоговые платежи поступают в бюджет поэтапно через банковскую систему, причем зачастую именно от добросовестности банка, обслуживающего налогоплательщика, зависит своевременность и полнота уплаты налога.

Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", установив, что обязанность налогоплательщика по уплате налога прекращается уплатой им налога, не определил момент, когда налог считается уплаченным. Суды первоначально признавали таким моментом дату зачисления налога в

Налоговое право

бюджет (внебюджетный фонд). В судебной практике сложилась позиция, что обязанность по уплате налога может считаться исполненной лишь при поступлении соответствующих сумм в бюджет; в противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем порядке.¹³ Такой подход был основан на гражданско-правовой конструкции правоотношения между банком и налогоплательщиком, где банк рассматривался как представитель налогоплательщика, перечисляющий по его поручению налоги в бюджет. Реализация данной позиции приводила к многочисленным конфликтным ситуациям, когда денежные средства налогоплательщиков списывались с их расчетных счетов, но из-за недобросовестных действий обслуживающих их банков в бюджет не поступали, а впоследствии налоговые органы взыскивали с этих налогоплательщиков недоимки.

Ситуация изменилась после рассмотрения проблемы в КС РФ, который указал: "Налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех лиц, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Конституционная обязанность налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога, после чего имущество налогоплательщика уже изъято, то есть налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, закрепленное в ст. 57 Конституции РФ, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков. Повторное же взыскание с добросовестного налогоплательщика непоступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло" (Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П).

Выводы КС РФ соответствуют идее справедливости юридической ответственности. Действительно, недопустимо привлечение к ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично-правовых норм. Предъявив банку платежное поручение на уплату налога, налогоплательщик действует добросовестно. Дальнейшее движение налогового платежа находится вне зоны контроля налогоплательщика, который не имеет возможности ни повлиять, ни проконтролировать действия банка. Поэтому именно банки должны нести ответственность перед государством за надлежащее перечисление сумм налога в бюджет.

С принятием части первой НК РФ вопрос о моменте уплаты налога был решен окончательно и в пользу налогоплательщика. Пункт 2 ст. 45 НК РФ закрепил, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на его счете в банке. Если налог уплачивается наличными денежными средствами, налоговая обязанность

Налоговое право

считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк, кассу органа местного самоуправления либо соответствующую организацию связи.

Налог не признается уплаченным в случае: 1) отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд); 2) возврата банком налогоплательщику данного платежного поручения (например, при неправильном заполнении платежного поручения); 3) если на момент предъявления поручения в банк налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований¹⁴.

Признание налога уплаченным с момента предъявления налогоплательщиком в банк соответствующего поручения породила проблему уплаты налогов через неплатежеспособные банки. В судебной практике был поставлен вопрос о том, может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика в банке, если эти суммы реально не перечисляются в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка. По мнению налоговых органов, такая ситуация свидетельствует о злоупотреблениях со стороны банков и налогоплательщиков, поскольку позволяет уклоняться от уплаты налогов - путем формального (но не фактического) перечисления платежей через "проблемные" банки.

Для разрешения этой ситуации КС РФ был вынужден обосновать наличие в налоговом законодательстве презумпции добросовестности налогоплательщиков, подчеркнув, что его выводы, направленные на защиту конституционных гарантий частной собственности, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются. Презумпция добросовестности в сфере налоговых правоотношений означает признание налогоплательщика лицом, исполнившим обязанность добросовестно, если иное не доказано налоговым органом. Таким образом, недобросовестность налогоплательщика, заведомо знающего о неплатежеспособности обслуживающего его банка и стремящегося посредством взаимоотношения с ним уклониться от уплаты налогов, обязаны доказывать налоговые органы.

В случае непоступления в бюджет налоговых платежей для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет. При оценке добросовестности налогоплательщика имеют значение такие обстоятельства, как наличие у налогоплательщика счетов в других банках, намеренное открытие расчетного счета в "проблемном банке", перечисление денежных средств налогоплательщику покупателем внутри одного банка с последующей уступкой покупателем своего права на получение товара третьему лицу, поступление денег на счет налогоплательщика от погашения векселей банков, на корреспондентских счетах которых отсутствуют денежные средства, досрочная уплата налога из "проблемного банка" и т.п.¹⁵.

Налоговое право

Кроме того, налоговые органы вправе систематически информировать налогоплательщиков о тех банках, к услугам которых для перечисления налоговых платежей прибегать не следует, а также - в целях побуждения добросовестных налогоплательщиков к исполнению своих налоговых обязательств и пресечения случаев злоупотреблений при выборе банка для перечисления налогов в бюджет - предъявлять к налогоплательщикам требования об отзыве своих расчетных документов на списание налогов (Определение КС РФ от 25.07.2001 N 138-О).

НК РФ регулирует момент уплаты налога применительно к специальным ситуациям. Так, при зачете излишне уплаченных или взысканных сумм налогов налоговая обязанность считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена на налогового агента, то налоговая обязанность считается выполненной с момента удержания налога последним.

НК РФ определяет особенности исполнения обязанности по уплате налогов при ликвидации и реорганизации организации. Согласно ст. 49 НК РФ налоговая обязанность ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств самой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме налоговой обязанности, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации. При применении данной нормы необходимо учитывать, что такая ответственность возможна только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам¹⁶.

Исполнение налоговой обязанности при реорганизации юридического лица возлагается на его правопреемников независимо от того, были ли им известны до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом обязанностей по уплате налогов. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям. Сама по себе реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемниками.

В зависимости от формы реорганизации правопреемниками налогоплательщика признаются: 1) при слиянии юридических лиц - возникшее в результате такого слияния юридическое лицо; 2) при присоединении - присоединившее его юридическое лицо; 3) при разделении - юридические лица, возникшие в результате такого разделения; 4) при выделении - правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает; 5) при преобразовании - вновь возникшее юридическое лицо.

При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством. Если разделительный баланс не позволяет определить долю

Налоговое право

правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

Возраст и состояние здоровья физического лица не играют роли для его признания налогоплательщиком. В сфере налогообложения доходов выделяются две категории налогоплательщиков, не способных по тем или иным причинам самостоятельно уплатить налог на доходы. Это безвестно отсутствующие и недееспособные лица.

Согласно ст. 42 ГК РФ гражданин может быть по заявлению заинтересованных лиц признан судом безвестно отсутствующим, если в течение года в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания. При невозможности установить день получения последних сведений об отсутствующем началом исчисления срока для признания безвестного отсутствия считается первое число месяца, следующего за тем, в котором были получены последние сведения об отсутствующем, а при невозможности установить этот месяц - первое января следующего года. Имущество гражданина, признанного безвестно отсутствующим, при необходимости постоянного управления им передается на основании решения суда лицу, которое определяется органом опеки и попечительства и действует на основании договора о доверительном управлении, заключаемого с этим органом. Из этого имущества, в частности, уплачиваются налоги безвестно отсутствующего налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога на доходы безвестно отсутствующего налогоплательщика исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего (п. 1 ст. 51 НК РФ). Такое лицо обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Все эти суммы уплачиваются исключительно за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Согласно ст. 29 ГК РФ гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значения своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством. Над ним устанавливается опека. Обязанность по уплате налога на доходы недееспособного налогоплательщика исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица.

Исполнение налоговой обязанности за физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанности по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для уплаты налога (пеней, штрафов). Из этого положения НК прямо вытекает запрет погашать задолженность по налогам и сборам (штрафы, пени) за счет иного имущества безвестно отсутствующих или недееспособных

Налоговое право

налогоплательщиков. При принятии решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

Лица, на которых возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами и исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков. При неисполнении своих обязанностей они могут быть привлечены к налоговой ответственности, но не вправе уплачивать штрафы, предусмотренные НК РФ, за счет имущества представляемых лиц.

§ 3. Принудительное исполнение налоговой обязанности

Надлежащее исполнение налоговой обязанности предполагает, что налог уплачен своевременно и в полном объеме. Сумма налога, не уплаченная в установленный срок, признается недоимкой, которая вместе с начисленными пенями образует налоговую задолженность налогоплательщика перед государством. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения со стороны государства мер принудительного исполнения налоговой обязанности. Эти меры применяются последовательно и включают три этапа.

1. Направление налогоплательщику письменного извещения - требования об уплате налога.

2. Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке.

3. Взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. При этом налог с организаций взыскивается в бесспорном порядке, с физических лиц - в судебном.

Требование об уплате налога представляет собой меру предупредительного характера, назначение которой - напомнить налогоплательщику об имеющейся у него недоимке и предупредить о неблагоприятных последствиях неуплаты налога. Требование направляется налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога и должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере начисленных пеней, сроке уплаты налога и сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения налоговой обязанности, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. В требовании должны быть также указаны подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылки на положения закона, устанавливающие обязанность налогоплательщика уплатить налог (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Требование об уплате налога передается руководителю организации или физическому лицу лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. НК РФ допускает передачу требования

Налоговое право

законным или уполномоченным представителям налогоплательщика. В случае уклонения этих лиц от получения требования оно направляется по почте заказным письмом. При этом требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В случае если обязанность налогоплательщика изменилась после направления требования об уплате налога и сбора, налоговый орган обязан направить налогоплательщику уточненное требование (ст. 71 НК РФ).

Следующим этапом принудительного исполнения налоговой обязанности является взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках. Решение о взыскании принимается только в отношении налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение, принятое после истечения этого срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В таком случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в срок не позднее 5 дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств (п. 3 ст. 46 НК РФ).

В том случае, когда суд, принявший к рассмотрению иск налогоплательщика о признании недействительным требования налогового органа о взыскании недоимки и пеней, запретил налоговому органу производить взыскание оспариваемых сумм, срок, в течение которого действовало соответствующее определение суда, не включается в установленный п. 3 ст. 46 НК РФ 60-дневный срок на взыскание недоимки и пеней во внесудебном порядке, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий.¹⁷

На основании принятого решения налоговый орган направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассовое поручение на списание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика. Такое поручение носит бесспорный и безакцептный характер, то есть взыскание производится без обращения в суд и без согласия налогоплательщика - клиента банка. Взыскание налога может производиться как с рублевых, так и с валютных счетов, за исключением ссудных, бюджетных и депозитных счетов (если не истек срок действия депозитного договора). В последнем случае налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного на расчетный (текущий) счет налогоплательщика. Для обеспечения исполнения инкассового поручения налоговые органы наделены полномочиями приостанавливать операции налогоплательщика по счетам в банках.

Инкассовое поручение должно быть исполнено банком при взыскании с рублевых счетов - не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им поручения, а при взыскании с валютных счетов - не позднее двух операционных дней. Что делать, если в день получения банком инкассового поручения денежные средства на счетах налогоплательщика в банке отсутствуют или их недостаточно для уплаты налога? В этом случае инкассовое поручение

Налоговое право

исполняется по мере поступления денежных средств на счета налогоплательщика, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством, а именно ст. 855 ГК РФ.

Заключительный этап принудительного исполнения налоговой обязанности - взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика. Эта мера применяется при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах организации или отсутствии информации о ее счетах. Обращение взыскания на имущество производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, но с учетом тех сумм, которые уже списаны в бесспорном порядке со счетов налогоплательщика. При этом одновременное обращение взыскания и на денежные средства, и на имущество налогоплательщика недопустимо, поскольку может повлечь повторное изъятие одних и тех же сумм.

По общему правилу взыскание налога за счет имущества налогоплательщика в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей носит бесспорный характер. Взыскание налога с организации и индивидуального предпринимателя должно производиться в судебном порядке в двух случаях, а именно если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом: 1) юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами; 2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика¹⁸. Например, налоговые органы могут посчитать сделку мнимой или притворной, заключенной налогоплательщиком с целью уклонения от уплаты налогов. Договоры простого товарищества нередко рассматриваются налоговиками как договоры аренды или купли-продажи, договоры займа - как купля-продажа или оказание безвозмездных финансовых услуг, залог - как аренда и т.д.

Решение о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика принимает руководитель (заместитель) налогового органа, который направляет постановление о взыскании налога судебному приставу-исполнителю для непосредственного исполнения. Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа. Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Обращение взыскания на имущество налогоплательщика состоит из поиска имущества, его ареста (описи), изъятия и принудительной реализации. При этом должностные лица налоговых органов не вправе приобретать реализуемое имущество налогоплательщика.

НК РФ устанавливает определенную очередность взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, которое производится последовательно в отношении: 1) наличных денежных средств; 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений; 3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве; 4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а

Налоговое право

также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств; 5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными; 6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

Как видим, законодатель стремится, чтобы налогоплательщик как можно дольше продолжал свою производственно-хозяйственную деятельность, несмотря на принудительное взыскание налогов.

Взыскание налогов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, всегда осуществляется в судебном порядке. Исковое заявление подается в суд в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Рассмотрение дел производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится последовательно в отношении: 1) денежных средств на счетах в банке; 2) наличных денежных средств; 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке; 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Конституционность бесспорного порядка взыскания неуплаченных налогов с организаций была рассмотрена КС РФ, который сделал вывод о том, что бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции РФ.

Кроме того, КС РФ оценил различия в порядке взыскания налогов с организаций (судебный порядок) и физических лиц (судебный порядок). Как указал КС РФ, организация в отличие от физического лица имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом; гражданин же использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не разграничено. Различный порядок взыскания налоговых платежей с физических и юридических лиц направлен не на то, чтобы поставить их в неравное положение в сфере налоговых отношений (обязанности платить налоги), а на то, чтобы не допустить административного вмешательства в права личности тогда, когда вопрос может быть разрешен лишь посредством судебного разбирательства.

Взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти - подчинения, и поэтому одна

Налоговое право

сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей - отметил КС РФ - обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией РФ (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П).

При принудительном взыскании налога налоговая обязанность признается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика и погашения задолженности за счет вырученных сумм (п. 8 ст. 48 НК РФ). Вместе с тем обязанность самого налогоплательщика по уплате налога в данном случае должна считаться исполненной уже с момента ареста (описи) его имущества. С этого момента налогоплательщик уже не вправе распоряжаться своим имуществом, и последующие действия с таким имуществом, включая его реализацию и перечисление вырученных от этого денежных средств в бюджет для погашения налоговой задолженности, осуществляются уже иным, специально уполномоченным законом и несущим за это ответственность лицом или органом (Определение КС РФ от 17.10.2001 N 238-О).

§ 4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

К способам обеспечения налоговой обязанности согласно ст. 72 НК РФ относятся: 1) залог имущества; 2) поручительство; 3) пеня; 4) приостановление операций по счетам в банке; 5) наложение ареста на имущество налогоплательщика. Первые два можно условно отнести к гражданско-правовым способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, последние два - к административно-правовым. Закрепленный в ст. 72 НК РФ перечень является закрытым, поэтому в налоговых правоотношениях не могут применяться иные меры обеспечения, предусмотренные, в частности, ст. 329 ГК РФ - неустойка, удержание, задаток, банковская гарантия и др. Все способы обеспечения в налоговом праве носят исключительно имущественный характер.

Статья 329 ГК РФ прямо называет залог и поручительство в числе способов обеспечения гражданско-правовых обязательств. НК РФ устанавливает, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога и поручительства в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено налоговым законодательством (п. 7 ст. 73, п. 6 ст. 74 НК РФ). Таким образом, нормы гражданского законодательства, регулирующие институты залога и поручительства, выступают здесь в качестве общих норм, а соответствующие нормы НК РФ - специальных. Поэтому и соотносятся они следующим образом: применительно к залого и поручительству в налоговых правоотношениях применяться должны соответствующие нормы ГК РФ, если иное не установлено налогово-правовыми нормами. То есть действует принцип *lex specialis derogat generali* - приоритет специальной нормы перед общей.

Налоговое право

Применение залога и поручительства в сфере налогообложения ограничивается случаями изменения сроков исполнения налоговой обязанности, то есть отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Пеня, приостановление операций по счетам в банке и арест имущества применяются во всех случаях, когда налоговому органу необходимо осуществить принудительное взыскание налога.

Способы обеспечения можно классифицировать по функционально-целевому критерию на способы обеспечения добровольной уплаты налогов (залог имущества, поручительство и пеня) и способы обеспечения принудительного взыскания налогов (приостановление операций по счетам в банке и арест имущества).

Залог как способ обеспечения налоговой обязанности представляет собой соглашение между залогодателем и налоговым органом (залогодержатель), в силу которого последний имеет право в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога и начисленных пеней осуществить исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть как сам налогоплательщик, так и третье лицо.

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем выступает любое имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству, за исключением имущества, выступающего предметом залога по другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем (ст. 73 НК РФ).

Поручительство - обязательство третьего лица перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем, где поручителем могут выступать как юридические, так и физические лица. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Это означает, что налоговые органы вправе направить требование об уплате непосредственно поручителю без выставления соответствующего требования налогоплательщику.

Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. После исполнения поручителем взятых на себя обязательств к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика (ст. 74 НК РФ).

Налоговое право

Пеня - денежная сумма, которую налогоплательщик или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты налогов в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством. Сумма пеней уплачивается помимо недоимки и независимо от применения других мер обеспечения исполнения налоговой обязанности, а также мер ответственности за налоговые правонарушения.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения налоговой обязанности, начиная со дня, следующего за днем, установленным для уплаты налога. Таким образом, уплату пеней законодатель связывает не с налоговым или отчетным периодом, а со сроком уплаты налога. Пени не начисляются на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены его операции в банке или же на имущество наложен арест. Взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, с физических лиц - в судебном (ст. 75 НК РФ).

Следует отметить, что правовая природа пени в гражданском и налоговом законодательстве кардинально различается и поэтому нормы гражданского законодательства, регулирующие институт пени, в налоговых правоотношениях применяться не могут¹⁹.

Гражданско-правовая доктрина и законодательство определяют пеню как вид неустойки, то есть меру ответственности, взыскиваемую в судебном порядке. Таким образом, пеня в гражданских правоотношениях выполняет карательно-штрафную функцию и представляет собой санкцию, при наложении которой учитывается принцип однократности наказания. Пеня как налогово-правовая категория выступает в качестве меры обеспечительного характера, взыскиваемой наряду с недоимкой. Таким образом, пеня в налоговых правоотношениях не является мерой ответственности, ее функция - компенсационно-восстановительная. Как видим, ситуация с пеней лишней раз подтверждает правило, что содержание любого отраслевого термина должно определяться лишь применительно к конкретным правоотношениям.

"По смыслу ст. 57 Конституции РФ - отметил КС РФ, - налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщиков вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона и не противоречит Конституции РФ. С другой стороны, налоговые санкции в виде штрафов по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по

Налоговое право

неосторожности" (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П). Таким образом, КС РФ приравнял пеню в сфере налогообложения к недоимке, то есть к "основному долгу" налогоплательщика перед государством.

В другом Постановлении КС РФ подчеркнул, что "в целях обеспечения выполнения публичной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, а также возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения этой обязанности, законодатель вправе устанавливать меры налогового принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Эти меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания)" (Постановление КС РФ от 15.07.99 N 11-П).

Таким образом, меры налогового принуждения налоговыми санкциями не исчерпываются. На наш взгляд, предусмотренные налоговым законодательством меры налогового принуждения включают как минимум три разновидности: 1) меры пресечения (арест имущества, изъятие вещей и документов, приостановление операций по банковским счетам и др.); 2) меры восстановительного характера (взыскание недоимки и пени); 3) меры ответственности (взыскание налоговых санкций).

Специфика пени как меры восстановительного характера в отличие от налоговой санкции, с одной стороны, и пени как формы неустойки в гражданском законодательстве - с другой, состоит в следующем.

Во-первых, отсутствует причинно-следственная связь между начислением пени и налоговым правонарушением, выступающим единственным законным основанием налоговой ответственности. То есть пеня не является налоговой санкцией. Действительно, налоговая санкция всегда представляет собой ответ государства на налоговое правонарушение, карательная функция налоговой ответственности предполагает возмездие. Согласно п. 1 ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Нет правонарушения - нет и ответственности. Как видим, налоговое правонарушение и налоговая санкция имманентно связаны между собой как причина и следствие, где первое выступает необходимой предпосылкой и основанием второго.

В то же время основанием для взыскания пени выступает не правонарушение, а недоимка - несвоевременно и не полностью уплаченная сумма налога. Нередки ситуации, когда пеня взыскивается без привлечения лица к налоговой ответственности, то есть мы имеем дело с объективно-противоправными деяниями. Следовательно, взыскание пени обусловлено исключительно просрочкой исполнения налоговой обязанности, независимо от того, является просрочка результатом правонарушения или нет.

Во-вторых, для начисления пени не имеет значения виновность налогоплательщика. В п. 18 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.99 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" специально подчеркивается,

Налоговое право

что в силу ст. ст. 106, 108, 109 НК РФ вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. В связи с этим необходимо иметь в виду, что освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности (ст. ст. 72 и 75 НК РФ).

В-третьих, в то время как налоговые санкции выполняют карательно-штрафные и превентивно-воспитательные функции, функционально-целевое назначение пени несколько иное: компенсировать потери государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Главная задача пени состоит в том, чтобы добиться надлежащего исполнения налоговой обязанности, а не наказать нарушителя. Как верно замечает В.Д. Ардашкин, назначение восстановительных мер принуждения состоит в том, чтобы "восстановить нормальные правовые связи и отношения путем понуждения субъекта к исполнению ранее возложенной, но не выполненной юридической обязанности" ²⁰.

В-четвертых, санкции - это всегда дополнительное обременение для нарушителя, в то время как применение восстановительных мер означает лишь принудительное исполнение основной обязанности. Взыскание пени не выходит за рамки налогового обязательства как такового, то есть у пени и недоимки одна правовая природа. Условно говоря, пеня - это и есть недоимка, "возросшая" за время просрочки по уплате налога (точнее, пеня представляет собой этот "прирост" недоимки).

"Восстановление нарушенного права предполагает достижение определенной эквивалентности, то есть предоставление потерпевшему субъекту объема прав, который он потерял в результате правонарушения. Однако это не является ответственностью, поскольку здесь нет дополнительных обременений для правонарушителя, помимо исполнения им обязанности, существовавшей до правонарушения" ²¹.

В отличие от пени налоговые санкции по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового; они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности (Постановление КС РФ от 17.12.96 N 20-П).

В-пятых, размер пени как формы неустойки нормативно не лимитирован и устанавливается договором, стороны которого могут определить размер пени достаточно произвольно, не привязывая его к каким-либо объективным показателям (ставка рефинансирования, уровень инфляции и т.д.). Размер пени как меры обеспечения налоговой обязанности устанавливается императивно законом и принимается равной 1/300 действующей во время просрочки уплаты налога ставки рефинансирования ЦБ РФ (п. 4 ст. 75 НК РФ). При этом в отличие от применения налоговых санкций размер пеней не увязывается с наличием объективных или иных причин, в том числе и форс-мажорных. Уменьшение размера начисленных пеней вследствие явной несоразмерности их общей сумме недоимки не допускается.

Налоговое право

Исчисление пени можно представить формулой $P = H \times R/300 \times T$, где P - размер пени, H - сумма недоимки, R - ставка рефинансирования, T - период просрочки. Если в период просрочки ставка рефинансирования изменяется, то данный период разбивается на части и пеня рассчитывается отдельно по каждой из них.

В-шестых, взыскание штрафных санкций (включая пеню как меру гражданско-правовой ответственности) возможно только в судебном порядке; в налоговом праве применяется упрощенный порядок взыскания пени, применяемый при взыскании недоимки. В частности, пеня с налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей взыскивается в бесспорном порядке. Кроме того, трехлетний срок давности для привлечения к налоговой ответственности (ст. 113 НК РФ) установлен только в отношении налоговых санкций, поэтому не может применяться к отношениям по взысканию недоимки и пени. Истечение срока давности исключает возможность привлечения нарушителя к налоговой ответственности, но не освобождает его от обязанности уплатить недоимку и пени. Таким образом, обязанность по уплате пени носит бессрочный характер.

В-седьмых, при применении пени как санкции должен учитываться принцип однократности наказания: за одно и то же нарушение не может применяться двойная ответственность, то есть две меры гражданско-правовой ответственности²². Одновременное же наложение налоговой санкции и пени не нарушает принципа однократности наказания, поскольку в таком случае применяются не две санкции, а санкция и восстановительная мера, обеспечивающая исполнение налоговой обязанности.

Приостановление операций по счетам в банке представляет собой прекращение банком всех расходных операций по счету налогоплательщика или налогового агента. Эта мера применяется для обеспечения исполнения решения о принудительном взыскании налога.

Согласно ст. 76 НК РФ операции по счетам налогоплательщика могут быть приостановлены в трех случаях: 1) организация своевременно не выполняет требование налогового органа об уплате налогов; 2) организация или индивидуальный предприниматель не представляют налоговую декларацию в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока; 3) организация или индивидуальный предприниматель отказываются представить налоговые декларации. В последних двух случаях приостановление операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиками налоговой декларации.

Таким образом, в отношении индивидуального предпринимателя приостановление операций по его счетам в банке может быть применено только в случае непредставления или отказа от представления в налоговый орган налоговой декларации, в отношении же организации эта мера применяется также и в целях обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки и пеней. Поскольку ст. 76 НК РФ не содержит специальных правил о порядке применения указанной меры к налогоплательщикам - индивидуальным предпринимателям, при разрешении споров, связанных с приостановлением операций по их банковским счетам, судам необходимо руководствоваться положениями НК РФ,

Налоговое право

регламентирующими порядок приостановления операций по банковским счетам налогоплательщиков-организаций ²³.

Решение о приостановлении операций должно быть доведено до сведения налогоплательщика - под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения решения. Приостановление операций налогоплательщика-организации по счетам в банке действует с момента получения банком соответствующего решения и до его отмены. Приостановление операций по счетам отменяется не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение лицом решения о взыскании налога.

Банк не отвечает за убытки, понесенные организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Арест имущества - действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по временному ограничению права собственности налогоплательщика (налогового агента) в отношении его имущества для обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Арест имущества применяется только к организациям при одновременном наличии двух условий: 1) неисполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) в установленный срок обязанности по уплате налога; 2) достаточные основания полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество ²⁴.

Арест имущества может быть полным или частичным. Полный арест имущества предполагает такое ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа. Частичный арест - ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа.

Арест применяется только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика и может быть наложен на все его имущество. При этом должен соблюдаться принцип необходимой достаточности, то есть стоимость арестованного имущества должна быть обоснованной - необходимой и достаточной для исполнения налоговой обязанности. Таким образом, аресту подлежит имущество, балансовая стоимость которого равна указанной в постановлении сумме неуплаченного налога.

Арест имущества производится с санкции прокурора при обязательном участии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при аресте имущества лично либо в лице своего представителя. В ночное время проведение ареста не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. В протоколе об аресте имущества либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при

Налоговое право

возможности - их стоимости. Налогоплательщик вправе обжаловать действия налогового органа в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд, но сама по себе подача жалобы не приостанавливает действия постановления о наложении ареста на имущество.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ.

Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового (таможенного) органа при прекращении обязанности по уплате налога.

§ 5. Зачет и возврат излишне уплаченных или взысканных налогов

В процессе налогообложения иногда возникают ситуации, когда налог уплачивается либо взыскивается в большем размере, чем надлежит по закону. Переплата налога может произойти вследствие недостаточного знания налогового законодательства, расчетных ошибок, добросовестного заблуждения или других причин. Согласно ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога может быть: 1) зачтена в счет предстоящих налоговых платежей налогоплательщика по этому или иным налогам; 2) направлена на погашение недоимки; 3) возвращена налогоплательщику.

Институты зачета и возврата в налоговом законодательстве направлены на защиту прав и имущественных интересов налогоплательщиков. Кроме того, они в определенных случаях применяются и к налоговым агентам. Согласно п. 11 ст. 78 НК РФ правила зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога распространяются также на переплату сборов и начисленных пеней.

Факт переплаты налога может быть обнаружен налоговым органом либо самостоятельно налогоплательщиком. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным факте и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта. В этом случае налоговым органом налогоплательщику может быть направлено предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Как правило, такая выверка проводится в случаях, когда отсутствует твердая уверенность в переплате налога. Зачет (возврат) переплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если налогоплательщику было отказано в удовлетворении заявления о зачете (возврате) либо это заявление не было рассмотрено налоговым органом в установленные сроки, налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней. В случае возникновения спора по вопросу осуществления зачета сумм излишне

Налоговое право

уплаченных либо взысканных налогов, в том числе по причине разногласий о размере переплаты, такой спор может быть передан налогоплательщиком на рассмотрение суда - путем предъявления иска о признании недействительным решения налогового органа либо иска о зачете уплаченных сумм²⁵.

Подача налогоплательщиком в налоговый орган заявления о зачете излишне уплаченных сумм налога - обязательный элемент для судебной защиты его прав и законных интересов. Необращение с таким заявлением может быть расценено судом как несоблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора, и он может оставить исковые требования налогоплательщика о зачете без удовлетворения. Что касается возврата излишне взысканного налога, для этой процедуры досудебный порядок урегулирования спора налоговым законодательством не предусмотрен, поэтому исковое заявление о возврате излишне взысканного налога подлежит судебному рассмотрению и без предварительного обращения налогоплательщика в налоговый орган с соответствующим заявлением.

Зачет переплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется следующим образом. "Предстоящими платежами" в контексте ст. 78 НК РФ признаются налоги и сборы, пени, а также недоимка. Налогоплательщик должен подать письменное заявление в налоговый орган, который рассматривает такое заявление и в течение 5 дней после его получения выносит решение о зачете. При этом обязательным условием выступает направление всей заченной суммы в тот же бюджет, в который ранее была направлена переплаченная сумма налога. Налогоплательщик должен быть проинформирован налоговым органом о вынесенном решении не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

По заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа сумма переплаченного налога может быть направлена на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки. Таким образом, налогоплательщик вправе по собственному усмотрению распорядиться переплаченной суммой налога, указав в своем заявлении, куда ее следует направить. В любом случае эта сумма должна быть направлена в тот же бюджет, в который направлялась переплаченная сумма налога. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если у налогоплательщика имеется недоимка по другим налогам.

Возврат излишне уплаченного налога производится налоговым органом по письменному заявлению налогоплательщика. При наличии у него недоимки или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету, возврат производится только после зачета соответствующей суммы переплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Законодатель не устанавливает какого-либо срока для обращения налогоплательщика с заявлением о зачете сумм излишне уплаченного налога, то есть налогоплательщик не ограничен определенным сроком для реализации своего права на зачет переплаченного налога - соответствующим правоотношениям законодатель придает бессрочный характер. Возможность применения здесь по

Налоговое право

аналогии трехлетнего срока на возврат излишне уплаченного налога налоговым законодательством не предусмотрена.

Пропуск трехлетнего срока давности не препятствует гражданину обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы налога в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ) (Определение КС РФ от 21.06.2001 N 173-О).

Возврат излишне уплаченного налога осуществляется в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком заявления о возврате. Этот срок имеет важное значение при решении вопроса о начислении процентов. По общему правилу зачет (возврат) переплаченного налога производится без начисления процентов на эту сумму. Однако при несвоевременном возврате на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день просрочки. Процентная ставка равна ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата. Если уплата налога производилась в иностранной валюте, то проценты начисляются на сумму переплаченного налога, пересчитанную по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла излишняя уплата налога.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится в валюте Российской Федерации за счет средств бюджета, в который произошла переплата налога. Если налог был уплачен в иностранной валюте, то суммы переплаченного налога принимаются к зачету или подлежат возврату в валюте Российской Федерации по курсу ЦБ РФ на день, когда произошла переплата налога.

Возврат (зачет) излишне взысканного налога имеет свои особенности. При установлении факта излишнего взыскания налога налоговый орган обязан не позднее одного месяца сообщить об этом налогоплательщику. Сумма излишне взысканного налога подлежит безусловному возврату налогоплательщику. Однако при наличии у налогоплательщика недоимки или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету, возврат излишне взысканной суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности).

Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика. Такое заявление может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога. Этот срок является пресекательным, в случае его пропуска возврат налога возможен только в судебном порядке. Исковое заявление в суд должно быть подано в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога. Решение о возврате излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение двух недель со дня регистрации заявления налогоплательщика, а судом - в порядке искового судопроизводства.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами за счет общих поступлений в бюджет, в который были зачислены ранее суммы излишне взысканного налога²⁶. Начисление процентов компенсирует налогоплательщику имущественный ущерб, причиненный

Налоговое право

неправомерным взысканием с него государством излишних денежных сумм. Проценты начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налогоплательщику не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм - в течение одного месяца после вынесения такого решения. Возврат суммы излишне взысканного налога, а также начисленных процентов производится в валюте Российской Федерации за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доход которого излишне взысканный налог был зачислен ранее.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Налоговый контроль – это установленная нормативными актами совокупность приемов и способов по обеспечению соблюдения налогового законодательства и налогового производства.

Содержание налогового контроля включает:

- наблюдение за подконтрольными объектами;
- прогнозирование, планирование, учет и анализ тенденций в налоговой сфере;
- принятие мер по предотвращению и пресечению налоговых нарушений;
- выявление виновных и привлечение их к ответственности.

Согласно статьи 82 части первой Налогового кодекса налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

1. налоговых проверок
2. получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора
3. проверки данных учета и отчетности
4. осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли)
5. в других формах.

Субъектами налоговых проверок являются министерства, ведомства, государственные учреждения и организации; коммерческие предприятия и организации; совместные предприятия; негосударственные и некоммерческие учреждения и организации; граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Объекты налоговых проверок – денежные документы, бухгалтерские регистры и отчетность, планы, сметы, договоры, приказы, деловая переписка, декларации и другие документы, связанные с исчислением и уплатой налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Налоговое право

Виды налоговых проверок по различным основаниям:

I. По форме проведения:

- камеральные
- выездные

II. По срочности:

- плановые
- внеплановые

III. По способу контроля:

- сплошные
- выборочные

IV. По методу установления достоверности:

- формальные и арифметические
- встречные

Процессуальные правила и условия проведения налоговых проверок закреплены в статьях 87-89 Налогового кодекса РФ.

Для налоговой проверки установлено ограничение в виде трехгодичного периода деятельности налогоплательщика, предшествовавшего году проведения проверки. Запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Порядок и сроки проведения камеральной налоговой проверки регулируются статьей 88 Налогового кодекса РФ. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и необходимых документов.

Основными задачами камеральной проверки являются:

- визуальная проверка правильности оформления бухгалтерских отчетов;
- проверка правильности составления расчетов по налогам;
- логический контроль и взаимная увязка показателей, содержащихся в отчетности и налоговых расчетах;
- предварительная оценка достоверности бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налоговое право

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Порядок и сроки проведения выездной налоговой проверки регулируются статьей 89 НК РФ.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до четырех месяцев. А в отдельных случаях до 6 месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

Достоверность фактов хозяйственной жизни предприятия может быть установлена:

1) путем формальной и арифметической проверки, когда проверяющие не только удостоверяются в правильности заполнения всех реквизитов документов, но и определяют правильность подсчетов в них;

2) путем встречных проверок, когда учетные данные предприятия сверяются с соответствующими данными предприятия-контрагента.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

В ходе осуществления выездной налоговой проверки налоговые органы могут привлекать к работе специалистов, экспертов, переводчиков, понятых, а также свидетелей для совершения ряда процессуальных действий, таких как осмотр помещений, выемка документов.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Согласно статьи 99 Налогового кодекса РФ в протоколе указывается:

- 1) его наименование;
- 2) место и дата производства конкретного действия;
- 3) время начала и окончания действия;
- 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях – его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- 6) содержание действия, последовательность его проведения;

Налоговое право

7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению документы, подтверждающие обоснованность возражений или мотивы не подписания акта проверки.

После этого в течение не более 14 дней руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

Одним из способов обеспечения налогового контроля является постановка на учет в налоговых органах физических и юридических лиц, а также их имущества, являющегося объектом налогообложения, по территориальному принципу. Порядок и условия постановки на учет в налоговых органах определены статьями 83-85 Налогового кодекса РФ.

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Заявление о постановке на учет организации или физического лица, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, подается в налоговый орган в течение 10 дней после их государственной регистрации.

При осуществлении деятельности в РФ через обособленное подразделение заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Налоговое право

При подаче заявления организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке: свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации, других документов, подтверждающих создание организации.

При подаче заявления индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства.

Налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на учет в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство.

Об изменениях в уставных и других учредительных документах организаций, изменением места нахождения, а также об изменении места жительства индивидуальным предпринимателем налогоплательщики обязаны уведомить налоговый орган в 10-дневный срок с момента такого изменения.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории РФ идентификационный номер налогоплательщика. На основе данных учета Министерство РФ по налогам и сборам ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Виды налоговых проверок

Существует три вида контроля:

1. Камеральные налоговые проверки;
2. Выездные налоговые проверки;
3. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга

Потенциально под проверки могут попасть все налогоплательщики налогов и сборов и налоговые агенты.

Это могут быть:

1. юридические лица любой организационно-правовой формы;
2. индивидуальные предприниматели;
3. физические лица.

Камеральная налоговая проверка

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа. Проверке подлежат декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком. При камеральной проверке анализируются и другие документы, которыми располагает налоговый орган: движение денежных средств по расчетным счетам; информация, полученная из других внешних источников по налогоплательщику и по его контрагентам.

Налоговое право

В случае проведения налогового мониторинга камеральная налоговая проверка не проводится, за исключением 4-х случаев:

1. представление декларации позднее 1 июля года, следующего за годом проведения мониторинга;
2. представление деклараций по НДС и акцизам с заявленной суммой налогов к возмещению;
3. представление уточненной декларации на уменьшение налога к уплате или на увеличение убытка по сравнению с ранее представленной;
4. досрочное прекращение мониторинга.

Камеральная налоговая проверка проводится должностным лицом налогового органа без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок проверки 3 месяца со дня представления декларации.

Если налогоплательщик не сдал декларацию в срок, то должностное лицо налогового органа имеет право провести камеральную проверку по документам, имеющимся у налогового органа, а также на основании информации об аналогичных налогоплательщиках. Если до окончания такой проверки налогоплательщик представит декларацию, то предыдущая проверка прекращается и с момента представления декларации начинается отсчитываться срок 3 месяца проведения новой проверки.

Если в ходе камеральной проверки выявлены расхождения, несоответствия, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней пояснения или внести исправления в этот же срок.

При проведении камеральной проверки уточненной декларации на уменьшение налогов, а также декларации, в которой заявлен убыток, налоговый орган вправе истребовать в течение 5 дней пояснения уменьшения налоговых обязательств и наличия убытка.

Если налоговый орган, рассмотрев представленные пояснения налогоплательщика, установит нарушение налогового законодательства, то должностное лицо должно составить Акт камеральной проверки в течение 10 дней после окончания камеральной проверки.

Акт камеральной проверки подписывается должностным лицом, проводившим проверку и лицом, в отношении которого проводилась проверка (директором, ИП, или их законным представителем).

Если налогоплательщик отказывается подписывать Акт, то об этом делается соответствующая запись в Акте. Если налогоплательщик уклоняется от получения Акта, то Акт направляется в адрес налогоплательщика почтой заказным письмом. Датой вручения Акта считается 6-ой день со дня отправки.

В случае несогласия с выводами налогового органа налогоплательщик имеет право представить письменные возражения в течение одного месяца со дня получения Акта.

В течение 10 дней после истечения срока для представления возражений налоговым органом должно быть вынесено Решение. Для этого налогоплательщик письменно приглашается на рассмотрение материалов проверки. Рассмотрение материалов проверки может быть продлено, но не более чем на месяц.

В ходе рассмотрения материалов проверки составляется Протокол.

Налоговое право

Руководитель (или заместитель) налогового органа всесторонне исследует все имеющиеся материалы проверки (Акт, возражения), доказательства налогового правонарушения и может вынести Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, не превышающий один месяц.

По итогам рассмотрения может быть вынесено одно из двух решений:

1. О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
2. Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае несогласия с вынесенным Решением налогоплательщик имеет право обжаловать его в вышестоящем налоговом органе и в суде.

Апелляционная жалоба в вышестоящий орган подается через налоговый орган, чье решение обжалуется в течение 1 месяца с момента получения решения. Соответственно, требование на уплату налогов по обжалуемому решению налоговый орган не выставляет.

Если налогоплательщик не согласен с выводами вышестоящего налогового органа, то он может обжаловать решение налогового органа в арбитражном суде в течение 3-х месяцев со дня, когда организации стало известно о нарушении ее прав.

Углубленные камеральные проверки – это проверки, которые проводятся с истребованием документов и пояснений у самого налогоплательщика и его контрагентов, анализом движения денежных средств по его расчетным счетам.

Такие проверки проводятся в отношении:

1. заявленных льгот в декларации;
2. возмещение налога по НДС;
3. по уточненным декларациям на уменьшение налога или увеличение убытка по истечении двух лет со дня установленного срока подачи декларации;
4. при заявленной ставке 0 % при экспорте;
5. при применении пониженной ставки налога, а также при ставке 0% для ИП на УСН и Патенте.

Выездные налоговые проверки

Выездные налоговые проверки (далее ВНП) проводятся у тех налогоплательщиков, которые попали в зону риска: низкая налоговая нагрузка, высокий удельный вес вычетов по НДС, темпы роста расходов превышают темпы роста доходов и т.д.

Прежде чем запланировать ВНП налоговый орган накапливает информацию по материалам камеральных проверок, проводит предпроверочный анализ, чтобы точно выйти на нарушителя налогового законодательства. А предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность перечисления налогов в бюджет.

Выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании Решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Если у налогоплательщика нет возможности предоставить рабочие места для проверяющих, то по заявлению налогоплательщика проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Налоговое право

Проверки могут быть:

1. тематические: по одному или нескольким налогам;
2. комплексные: по всем налогам

Началом проверки считается дата вынесения Решения на проверку.

Окончанием проверки считается день составления справки о проведенной проверке.

Проверяемый период не должен превышать три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено Решение о проведении проверки. Если в ходе проведения ВМП представлена уточненная налоговая декларация, то проверяется период, за который она представлена.

За один и тот же период по одним и тем же налогам налоговый орган имеет право провести только одну проверку.

В течение календарного года в отношении одного налогоплательщика налоговый орган может проводить не более двух проверок.

ВМП не проводятся за период, за который проводится налоговый мониторинг, за исключением следующих случаев:

1. проведение ВМП вышестоящим налоговым органом;
2. досрочное прекращение налогового мониторинга;
3. невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа;
4. представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации на уменьшение налога к уплате в ходе проведения мониторинга.

Продолжительность ВМП не должна быть более 2-х месяцев, данный срок может быть продлен до 4-х месяцев, а в исключительных случаях до 6-ти месяцев.

При проведении налоговым органом самостоятельно проверки одного филиала или представительства, срок ее проведения не должен быть более 1 месяца.

ВМП может быть приостановлена: для истребования документов (п. 1 ст.93.1 НК РФ), проведения экспертиз, получения информации от иностранных государственных органов, перевода документов с иностранного на русский язык. Срок приостановления проверки не может превышать 6 месяцев. Во время приостановления налоговому органу нельзя истребовать документы у проверяемого налогоплательщика и проводить действия на его территории в рамках указанной проверки.

ВМП при ликвидации или реорганизации налогоплательщика проводится за три предшествующих календарных года.

В ходе ВМП должностным лицом, проводящим проверку, могут быть истребованы документы в соответствии со ст.93 НК РФ. Ознакомление с подлинниками документов производится на территории налогоплательщика или на территории инспекции, если по просьбе налогоплательщика проверка проходит в здании инспекции.

При необходимости проводится:

1. инвентаризация имущества налогоплательщика;
2. осмотр помещений, документов, предметов;
3. выемка документов и предметов;

Налоговое право

4. экспертиза.

Также в качестве формирования доказательной базы предполагаемого нарушения налогового законодательства проводятся допросы свидетелей, привлекаются специалисты, обладающие специальными знаниями и навыками, а также переводчики.

Осмотр и выемка документов проводятся в присутствии понятых.

Если налогоплательщик не представляет документы, истребованные налоговым органом, то расчет налогов, подлежащих к уплате, может быть произведен в соответствии с пп.7) п.1 ст. 31 НК расчетным путем по имеющейся информации о налогоплательщике, а также данных об аналогичных налогоплательщиках.

Процедура реализации Акта выездной налоговой проверки аналогична Акту камеральной налоговой проверки. Только разница в сроках составления самого Акта. По результатам ВНП в течение 2-х месяцев со дня составления справки об окончании выездной проверки должен быть составлен Акт ВНП по установленной форме.

После вынесения Решения о привлечении к ответственности или об отказе к привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа имеет право принять обеспечительные меры. Чаще всего такое решение принимается по результатам ВНП, хотя может применяться и после камеральной налоговой проверки. Обеспечительные меры принимаются в том случае, если добровольная уплата налогоплательщиком доначисленных сумм ставится под сомнение.

Обеспечительными мерами могут быть:

1. запрет на отчуждение имущества без согласия налогового органа в следующей последовательности – недвижимое имущество, транспорт, ценные бумаги, иное имущество, готовая продукция, сырье и материалы;
2. приостановление операций по счетам в банке.

Обеспечительные меры по просьбе налогоплательщика могут быть заменены или отменены в случае уплаты недоимки.

Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику на основании Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщик не уплатил причитающиеся суммы налогов, размеры которых подпадают под признаки преступления, то налоговые органы обязаны в течение 10 дней направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по стст. 198-199.2 УК РФ.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов процедуры проведения ВНП, реализации материалов данной проверки, установленных НК РФ, может послужить основанием для отмены Решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Одним из существенных условий соблюдения процедуры является возможность предоставления налогоплательщику участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки и возможность представить объяснения. Так, нарушением процедуры может быть вручение налогоплательщику акта ВНП без приложений, рассмотрение материалов ранее, чем истечет срок для представления возражений и т.д.

Налоговое право

Налоговый мониторинг

Под налоговым мониторингом следует понимать особую доверительную форму контроля со стороны налоговых органов при добровольном согласии налогоплательщика. Если организация находится на налоговом мониторинге, то у нее не проводятся ни камеральные, ни выездные налоговые проверки за исключением случаев, которые описаны выше.

Налоговый мониторинг (далее НМ) проводится налоговым органом на основании Решения о проведении налогового мониторинга по заявлению организации.

Мониторингу подлежат только те организации, у которых одновременно выполняются следующие условия:

1. Совокупная сумма налогов за календарный год составляет не менее 300 млн.руб.;
2. Суммарный объем за календарный год составляет не менее 3 миллиардов рублей;
3. Совокупная стоимость активов на 31 декабря календарного года, предшествующему году, в котором представляется заявление, составляет не менее 3 миллиардов рублей.

Заявление о проведении НМ представляется в налоговый орган по месту учета организации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится НМ. К заявлению прикладывается: регламент взаимодействия, информация об учредителях, учетная политика для целей налогообложения.

Проведение НМ начинается с 1 января года, за который проводится НМ, и оканчивается 1 октября следующего года.

Результатом НМ является Мотивированное мнение налогового органа (далее Мотивированное мнение). Оно отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

Налоговый орган составляет Мотивированное мнение или по собственной инициативе или по запросу организации.

Мотивированное мнение по инициативе налогового органа составляется в случае неправильного исчисления налогов, неполной или несвоевременной уплаты налогов. Срок его составления не позднее трех месяцев до окончания срока проведения НМ.

Организация обязана отреагировать на Мотивированное мнение путем подачи уточненных деклараций.

В случае несогласия с Мотивированным мнением организация представляет разногласия, которые рассматриваются и регулируются взаимосогласительной процедурой.

Учет налогоплательщиков

Для того, чтобы обеспечивать соблюдение налогового законодательства, своевременное и полное перечисление налогов в бюджет, в России действует налоговый контроль (п. 1 ст. 82 НК РФ). Элементом такого контроля является система учета и регистрации налогоплательщиков. Подробнее об учете налогоплательщиков в налоговых органах расскажем в нашей консультации.

Налоговое право

Напомним, что налогоплательщиками являются организации и физлица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги (ч. 1 ст. 19 НК РФ).

Налогоплательщики подлежат постановке на налоговый учет (пп. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Налоговый учет организаций и учет физических лиц налоговыми органами осуществляется (п. 1 ст. 83 НК РФ):

- по месту нахождения организации;
- месту нахождения ее обособленных подразделений;
- месту жительства физического лица;
- месту нахождения принадлежащих организациям и физлицам недвижимого имущества и транспортных средств;
- по иным основаниям, предусмотренным НК РФ (к примеру, по месту ведения деятельности по ЕНВД или по месту нахождения участка недр для плательщиков налога на добычу полезных ископаемых).

Сказанное выше не всегда означает, что налогоплательщик будет поставлен на учет несколько раз. К примеру, указано, что постановка налогоплательщика на учет осуществляется по месту нахождения принадлежащих ему транспортных средств. Если это автомобиль, принадлежащий физлицу, то местом его нахождения будет место жительства такого физического лица, т. е. место, по которому гражданин уже стоит на учете (пп. 2 п. 5 ст. 83 НК РФ). А вот если транспортное средство – водное не мало-мерное судно, то физическое лицо будет поставлено также на учет по месту государственной регистрации такого транспортного средства (пп. 1 п. 5 ст. 83 НК РФ).

Предусмотренная в НК РФ обязательность постановки на налоговый учет вовсе не означает, что налогоплательщик обязан поставить на учет имущество лично. В НК РФ указано, что постановка на учет налогоплательщиков по месту фактического нахождения недвижимого имущества или транспортных средств производится налоговой инспекцией самостоятельно на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ (п. 5 ст. 83 НК РФ). К примеру, применительно к недвижимости такие сведения налоговой инспекции предоставят органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество (п. 4 ст. 85 НК РФ).

Порядок постановки и снятия с учета организаций и физлиц предусмотрен ст. 84 НК РФ.

С 1 января 2017 года физическое лицо может подать заявление о постановке на учет в любом налоговом органе на территории РФ. Соответствующие поправки внесены в пункт 7 статьи 83 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 03.07.2016 N 243-ФЗ.

Принцип экстерриториальности при предоставлении государственных услуг налоговыми органами является одним из основных в деятельности ФНС России. С 9 января, то есть первого рабочего дня 2017 года, все территориальные налоговые органы, обслуживающие физических лиц, начинают прием заявлений о постановке на учет физического лица и выдачу ему свидетельства о постановке на учет независимо от места жительства (места пребывания) физического лица.

Налоговое право

Заявление о постановке на учет может быть представлено в любой налоговый орган при личном визите либо направлено по почте.

При этом действующий принцип учета физического лица в налоговом органе по месту жительства (месту пребывания - при отсутствии места жительства на территории Российской Федерации) сохраняется.

Налоговая отчетность

Налоговая отчетность – это совокупность документов, обязательных к представлению в налоговые органы по истечении определенных периодов времени или при наступлении конкретных событий. Примером последнего может служить случай, когда индивидуальный предприниматель на общем режиме прекращает вести свою предпринимательскую деятельность. Он должен представить в свою ИФНС по месту учета декларацию по форме 3-НДФЛ в течение 5 рабочих дней с даты прекращения деятельности, а не по окончании налогового периода, в котором деятельность была прекращена (п. 3 ст. 229 НК РФ).

Основная причина, по которой организации и ИП должны сдавать налоговую отчетность, – налоговый контроль. Наиболее распространенная его форма – это как раз камеральная проверка представленных деклараций.

Виды налоговой отчетности

Под понятие налоговой отчетности подпадают (п. 1 ст. 80 НК РФ):

-налоговые декларации, представляемые отдельно по каждому виду налога, если обязанность по их представлению установлена НК РФ. Ведь, к примеру, ИП на патенте отчетность в отношении своей патентной деятельности сдавать в налоговую не должны;

-расчет авансовых платежей, как в случае с налогом на имущество организаций;

-расчет сбора;

-расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, по форме 6-НДФЛ (п. 2 ст. 230 НК РФ). Также по итогам года налоговые агенты должны представлять справки по форме 2-НДФЛ;

-расчет по страховым взносам (п. 7 ст. 431 НК РФ).

Состав налоговой отчетности

Налоговая отчетность организации зависит, прежде всего, от налогового режима, который она применяет. В соответствии с ним определяется, по каким налогам компания является плательщиком и, как следствие, по каким налогам она должна отчитываться в ИФНС. Так, организации-упрощенцы должны сдавать в ИФНС:

-декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (п. 1 ст. 346.23 НК РФ);

-отчетность по НДФЛ (расчет 6-НДФЛ, справки 2-НДФЛ);

- расчет по страховым взносам;

- декларации по имущественным налогам при наличии у них соответствующих объектов налогообложения (по налогу на имущество организаций, земельному и транспортному налогам). У общережимников список отчетности будет чуть длиннее.

Налоговое право

В обязанности большинства организаций и ИП входит сдача налоговой отчетности, в которой содержится информация о полученных плательщиком суммах доходов и произведенных расходах, о налоговой базе, о сумме исчисленного налога/сбора/взноса и т.д. (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Если плательщик обнаружил ошибку в ранее представленной налоговой отчетности, то он может, а в некоторых случаях просто обязан, представить уточненку (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Способ представления налоговой отчетности	Какой день считается днем представления (п. 4 ст. 80 НК РФ)
Лично в ИФНС	День непосредственной подачи (на отчетности налоговики ставят отметку о дате ее приема)
По почте	День отправки почтового отправления с описью вложения
По ТКС	День отправки отчетности в электронном виде

По общему правилу плательщик сам выбирает, каким способом представлять отчетность в ИФНС – на бумаге или в электронном виде (п. 3, 4 ст. 80 НК РФ). Однако в определенных ситуациях выбора плательщика нет – он обязан подать налоговую отчетность именно в электронном виде (п. 3 ст. 80 НК РФ). Например, исключительно электронную отчетность обязаны представлять плательщики, у которых среднесписочная численность работников за год, предшествующий отчетному, превысила 100 человек. Также бывает, что плательщик может представлять всю отчетность на бумаге, за исключением отчетности по конкретному налогу. Такая ситуация обстоит с декларацией по НДС – она всегда представляется в электронном виде (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Если плательщик нарушит способ сдачи налоговой отчетности, то налоговики его оштрафуют (ст. 119.1 НК РФ).

Способ представления налоговой отчетности Какой день считается днем представления (п. 4 ст. 80 НК РФ)

Лично в ИФНС День непосредственной подачи (на отчетности налоговики ставят отметку о дате ее приема)

По почте День отправки почтового отправления с описью вложения

По ТКС День отправки отчетности в электронном виде

Сдать отчетность в налоговую инспекцию необходимо в установленный Налоговым кодексом срок. В случае же нарушения срока представления налоговой отчетности организации/ИП грозит штраф (п. 1 ст. 119, п. 1.2 ст. 126 НК РФ), а иногда и блокировка счетов (пп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ).

Организации обязаны ежегодно представлять в свою ИФНС бухгалтерскую отчетность не позднее 31 марта года, следующего за отчетным (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

За просрочку сдачи бухгалтерской отчетности предусмотрен штраф: 200 руб. за каждую форму, которая должна входить в состав бухотчетности.

НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Налоговые правонарушения

Абсолютно все виды налоговых правонарушений поименованы в главе 16 НК РФ. Но мы рассмотрим только те из них, которые актуальны для большинства организаций и ИП. Нарушения, за которые предусмотрена ответственность для участников консолидированных групп (ст. 122.1 НК РФ), организаций, занимающихся игорным бизнесом (ст. 129.2 НК РФ), и т.д. рассматривать не будем.

Налоговое правонарушение – это противоправное деяние (действие или бездействие), виновно совершенное в нарушение законодательства о налогах и сборах налогоплательщиком, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом или иным лицом, в отношении которого НК РФ предусмотрена ответственность (ст. 106 НК РФ). Составы налоговых правонарушений и меры ответственности за них приведены ниже.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Ответственность за совершение налоговых правонарушений (глава 16 НК РФ)

Виды правонарушений	Субъекты ответственности	Размер штрафа	Основание
Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	10 000 рублей	ст. 116 НК РФ
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ	Организации, индивидуальные предприниматели	10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей	
Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей	ст. 119 НК РФ

Налоговое право

Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок	Организации, индивидуальные предприниматели	1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	200 рублей	ст. 119.1 НК РФ
Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, совершенное: - по неосторожности - умышленно	Организации, индивидуальные предприниматели	40 000 рублей 80 000 рублей	ст. 119.2 НК РФ
Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния: - совершены в течение одного налогового периода - совершены в течение более одного налогового периода - повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)	Организации, индивидуальные предприниматели	10 000 рублей 30 000 рублей 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 рублей	ст. 120 НК РФ
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ, совершенные: - по неосторожности - умышленно	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)	ст. 122 НК РФ
Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе	Организации		ст. 122.1 НК РФ

Налоговое право

налогоплательщиков ее ответственным участником, совершенное: - по неосторожности - умышленно		20% от неуплаченной суммы налога 40% от неуплаченной суммы налога	
Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению	ст. 123 НК РФ
Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога	Организации	30 000 рублей	ст. 125 НК РФ
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4 и 129.6 НК РФ, а также п.п. 1.1 и 1.2 ст. 126 НК РФ	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	200 рублей за каждый непредставленный документ	ст. 126 НК РФ
Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	Контролирующие лица	100 000 рублей	
Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	
Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу	Организации, индивидуальные предприниматели Физические лица	10 000 рублей 1 000 рублей	

Налоговое право

налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах, предусмотренных ст. ст. 126.1 и 135.1 НК РФ			
Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения Внимание! Лицо освобождается от ответственности в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений	ст. 126.1 НК РФ
Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	Физические лица	1 000 рублей 3 000 рублей	ст. 128 НК РФ
Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	Физические лица	500 рублей 5 000 рублей	ст. 129 НК РФ
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных пунктом 3 статьи 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	5 000 рублей 20 000 рублей	ст. 129.1 НК РФ
Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком -	Иностранная организация, иностранная	100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта	

Налоговое право

иностранный организацией (иностранный структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ	структура без образования юридического лица	недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранный структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоевременно представила) сведения. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоевременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранный структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников	
Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - физическим лицом налоговому органу сообщения о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам	Физические лица	штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства	
Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения Те же деяния, совершенные более одного раза	Организации	трехкратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения шестикратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения	ст. 129.2 НК РФ
Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей	ст. 129.3 НК РФ
Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	5 000 рублей	ст. 129.4 НК РФ

Налоговое право

орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения			
Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании	Контролирующие лица	20% от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей	ст. 129.5 НК РФ
Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения	Контролирующие лица	100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения	ст. 129.6 НК РФ
Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения	Организации, физические лица, индивидуальные предприниматели	50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения	

Ответственность за нарушения банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (глава 18 НК РФ)

Виды правонарушений	Субъекты ответственности	Размер штрафа	Основание
Открытие банком счета российской организации, иностранной некоммерческой неправительственной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через отделение, аккредитованному филиалу, представительству иностранной организации, индивидуальному предпринимателю, счета инвестиционному товариществу при отсутствии сведений о соответствующих идентификационном номере	Банки	20 000 рублей	ст. 132 НК РФ

Налоговое право

<p>налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, открытие счета иностранной организации, не указанной в подпункте 1 пункта 1 статьи 86 НК РФ, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица</p> <p>Несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, нотариуса, занимающегося частной практикой, или адвоката, учредившего адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества</p>		<p>40 000 рублей</p>	
<p>Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов) или налогового агента, местной администрации или организации федеральной почтовой связи о перечислении налога (сбора, страховых взносов), авансового платежа, пеней, штрафа</p>	<p>Банки</p>	<p>1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки</p>	<p>ст. 133 НК РФ</p>
<p>Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества его поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ</p>	<p>Банки</p>	<p>20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, но не более суммы задолженности либо 20 000 рублей при отсутствии задолженности</p>	<p>ст. 134 НК РФ</p>
<p>Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа</p> <p>Совершение банком действий по</p>	<p>Банки</p>	<p>1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки</p> <p>30% не поступившей в</p>	<p>ст. 135 НК РФ</p>

Налоговое право

<p>решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента его поручения на перевод электронных денежных средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа</p> <p>Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа на перечисление налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа в бюджетную систему Российской Федерации за счет электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента</p> <p>Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия остатка электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, в отношении которого в банке находится поручение налогового органа</p> <p>Непредставление банком справок об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ и (или) несообщение об остатках электронных денежных средств, переводы которых приостановлены, в соответствии с п. 5 ст. 76 НК РФ, а также представление справок с нарушением установленного срока или справок, содержащих недостоверные сведения</p>	<p>соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, но не более суммы задолженности либо 20 000 рублей при отсутствии задолженности</p> <p>1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки</p> <p>30% не поступившей в результате таких действий суммы</p> <p>10 000 рублей</p>	
--	--	--

Обстоятельства, влияющие на размер налоговой ответственности

К обстоятельствам, влияющим на размер налоговой ответственности, можно отнести:

-обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения;

-обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения;

-обстоятельства, отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Поговорим о них подробнее.

Обстоятельства, исключающие налоговую ответственность

Привлечь лицо к налоговой ответственности нельзя, если:

Налоговое право

- не было как такового налогового правонарушения;
- в совершении налогового правонарушения нет вины данного лица;
- истек срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Также к налоговой ответственности не могут быть привлечены лица, не достигшие возраста 16 лет (п. 1 ст. 109 НК РФ).

Кроме того, Налоговым кодексом определены обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. К ним относятся (ст. 111 НК РФ):

- совершение правонарушения вследствие стихийного бедствия, других чрезвычайных происшествий, обстоятельств непреодолимой силы. Такие обстоятельства, как правило, являются общеизвестными фактами и могут быть подтверждены публикациями в СМИ или иными способами, которые не требуют специальных средств доказывания;

- совершение правонарушения физлицом, находившимся в состоянии, при котором невозможно отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими в связи с болезнью. Данный факт должен быть подтвержден документами, относящимися к налоговому (расчетному) периоду совершения налогового правонарушения. Их необходимо представить налоговым органам;

- выполнение организацией (ИП) письменных разъяснений по вопросу применения законодательства о налогах и сборах, данных ей либо определенному кругу лиц уполномоченным на то органом власти в пределах его компетенции. Это обстоятельство учитывается при наличии соответствующего документа с разъяснениями, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам совершения правонарушения, независимо от даты его издания;

- выполнение организацией (ИП) мотивированного мнения налогового органа, направленного ей в ходе проведения налогового мониторинга.

Отметим, что последние два пункта из приведенного списка не работают, если выяснится, что разъяснения или мотивированное мнение налоговиков были основаны на неполной или недостоверной информации, предоставленной юридическим лицом или ИП.

Также налоговый орган или суд при рассмотрении дела могут учесть иные обстоятельства, исключающие привлечение к налоговой ответственности лица. То есть перечень таких обстоятельств не является закрытым.

Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

Среди смягчающих обстоятельств налогового правонарушения поименованы (п. 1 ст. 112 НК РФ):

- совершение правонарушения вследствие тяжелых личных, семейных обстоятельств;

- совершение правонарушения по причине угрозы, вследствие принуждения либо в силу материальной, служебной, иной зависимости;

- тяжелое материальное положение физлица, привлекаемого к ответственности;

- иные обстоятельства.

Налоговое право

Обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность, – это по-вторное совершение лицом налогового правонарушения. Речь идет о ситу-ации, когда лицо, совершившее правонарушение, ранее совершило анало-гичное, и было привлечено в связи с этим к ответственности. При этом под-вергнутым налоговой санкции лицо считается в течение 12 месяцев с мо-мента вступления в законную силу решения суда или налогового органа (п. 2,3 ст. 112 НК РФ).

Важно иметь в виду, что любые обстоятельства, смягчающие или отяг-чающие ответственность, устанавливаются только судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и могут быть учтены при выборе санк-ций (п. 4 ст. 112 НК РФ).

Ответственность за совершение административных правонарушений в области налогов и сборов (глава 15 КоАП РФ)

Виды правонарушений	Субъекты ответственности	Административное наказание (размер штрафа, предупреждение, дисквалификация)	Основание
Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе То же правонарушение, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	предупреждение или штраф в размере от 500 до 1 000 рублей от 2 000 до 3 000 рублей	ст. 15.3 КоАП РФ
Нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	предупреждение или штраф в размере от 1 000 до 2 000 рублей	ст. 15.4 КоАП РФ
Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	предупреждение или штраф в размере от 300 до 500 рублей	ст. 15.5 КоАП РФ
Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ	Граждане Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 100 до 300 рублей от 300 до 500 рублей	ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ
Нарушение должностным лицом государственного органа, органа местного самоуправления, организации либо дипломатического	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую	от 500 до 1 000 рублей	ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ

Налоговое право

представительства или консульского учреждения либо нотариусом предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах сроков представления (сообщения) сведений в налоговые органы, связанных с учетом организаций и физических лиц, либо представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде	деятельность без образования юридического лица		
Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю: - без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе - при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 1 000 до 2 000 рублей от 2 000 до 3 000 рублей	ст. 15.7 КоАП РФ
Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страхового взноса) или налогового агента о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа в бюджет	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 4 000 до 5 000 рублей	ст. 15.8 КоАП РФ
Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога (сбора), страхового взноса либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 2 000 до 3 000 рублей	ст. 15.9 КоАП РФ
Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Должностные лица, за исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	от 5 000 до 10 000 рублей	ч. 1 ст. 15.11 КоАП РФ
Повторное грубое нарушение	Должностные лица, за	от 10 000 до 20 000	ч. 2 ст.

Налоговое право

требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности	исключением граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица	рублей или дисквалификация на срок от одного года до двух лет	15.11 КоАП РФ
--	--	---	---------------

Налоговые преступления и ответственность за их совершение

В определенных случаях к налогоплательщикам может быть применена уголовная ответственность за налоговые преступления.

Рассмотрим важные отличия между налоговой и уголовной ответственностью за уклонение от уплаты налогов, чтобы понять, при каких обстоятельствах налогоплательщик может быть привлечен именно к уголовной ответственности.

Критерий Налоговая ответственность Уголовная ответственность

Субъект ответственности Организации, индивидуальные предприниматели, физические лица Только физические лица (в том числе обладающие статусом ИП), вменяемые и достигшие определенного возраста (ст. 19 УК РФ). К примеру, директор, учредитель и др.

Размер суммы недоимки Не имеет значения Должен быть крупным или особо крупным

Наличие умысла для привлечения к ответственности Не обязательно
Обязательно

Критерий	Налоговая ответственность	Уголовная ответственность
Субъект ответственности	Организации, индивидуальные предприниматели, физические лица	Только физические лица (в том числе обладающие статусом ИП), вменяемые и достигшие определенного возраста (ст. 19 УК РФ). К примеру, директор, учредитель и др.
Размер суммы недоимки	Не имеет значения	Должен быть крупным или особо крупным
Наличие умысла для привлечения к ответственности	Не обязательно	Обязательно

Таблица. Ответственность за совершение преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах (глава 22 УК РФ)

Состав преступления	Вид наказания	Основание
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах		ст. 198 УК РФ

Налоговое право

<p>является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в крупном размере - в особо крупном размере 	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительные работы на срок до 1 года, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 1 года</p> <p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительные работы на срок до 3 лет, либо лишение свободы на тот же срок</p>	
<p>Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в крупном размере <p>То же деяние, совершенное:</p> <ul style="list-style-type: none"> - группой лиц по предварительному сговору - в особо крупном размере 	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p> <p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет, либо принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p>	<p>ст. 199 УК РФ</p>
<p>Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению,</p>		<p>ст. 199.1 УК РФ</p>

Налоговое право

<p>удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенное:</p> <p>- в крупном размере</p> <p>- в особо крупном размере</p>	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p> <p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p>	
<p>Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам:</p> <p>- в крупном размере</p> <p>- в особо крупном размере</p>	<p>штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p> <p>штраф в размере от 500 тысяч до 2 миллионов рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься</p>	<p>ст. 199.2 УК РФ</p>

Налоговое право

	определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
<p>Уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное:</p> <p>- в крупном размере</p> <p>- в особо крупном размере</p>	<p>штраф в размере до 200 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 2 лет либо обязательными работами на срок до 360 часов</p> <p>штраф в размере до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 1 года, либо лишением свободы на тот же срок</p>	<p>ст. 199.3 УК РФ</p>
<p>Уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное:</p> <p>- в крупном размере</p>	<p>штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 1 года с</p>	<p>ст. 199.4 УК РФ</p>

Налоговое право

<p>То же деяние, совершенное: - группой лиц по предварительному сговору - в особо крупном размере</p>	<p>лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 1 года штраф в размере от 300 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на тот же срок или без такового, либо лишением свободы на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового</p>	
---	---	--

Лицо может быть освобождено от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов по УК РФ, если (п. 2 примечания ст. 198, п. 2 примечания ст. 199 УК РФ):

- преступление им было совершено впервые;
 - были уплачены сумма недоимки, пени и штрафа, установленного НК РФ.
- Сделать это нужно до первого судебного заседания по уголовному делу (ч. 1, 2 ст. 28.1 УПК РФ).

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) взимается государством с той части стоимости товаров, услуг или работ, которая превышает их себестоимость. Предприятие, которое реализует товар, начисляет НДС на сумму выручки и продает его по цене, складывающейся из себестоимости, выручки и НДС. Именно поэтому иногда этот налог называют косвенным, ведь оплачивает его покупатель, покупая тот или иной товар.

Все вопросы, связанные с НДС, регулируются в главе 21 второй части НК РФ. Всего на настоящий момент действуют 32 статьи.

Платить налог в бюджет обязаны организации и индивидуальные предприниматели. Действуют исключения, согласно которым от его начисления освобождены:

- Фирмы и ИП, которые используют особые режимы налогообложения – ЕНВД, упрощенный;
- Плательщики, общая выручка которых за три месяца, предшествующих периоду сдачи отчетности, не вышла за пределы двух миллионов рублей;
- Некоторые специальные категории организаций (например, связанные с FIFA в сфере подготовки и проведения мирового чемпионата по футболу в 2018 г., а также участники проектов «Сколково»).

Заплатить налог необходимо со следующих операций и объектов:

Налоговое право

-Продажа товаров, работ и услуг плательщиками (а также передача в дар, безвозмездное оказание услуг, выполнение работ);

-Полученные авансы за еще не отгруженные товары, не оказанные услуги, не выполненные работы;

-Импорт товаров на территорию РФ;

-Передача для собственных нужд плательщика товаров, выполнение в собственных целях строительно-монтажных работ.

Активно обсуждается законодателями возможность обязать платить НДС иностранные компании, реализующие товары гражданам РФ через интернет. Пока эта инициатива не обрела даже форму проекта закона.

Не нужно платить налог со следующих объектов и операций:

-Когда основные средства и другие активы передаются некоммерческой организации, при этом они будут использоваться ей не в целях получения коммерческой прибыли, формирования уставного капитала;

-Приватизация и реализация государственного имущества (на территории РФ);

-Услуги, работы, оказываемые государственным учреждением в рамках его основной деятельности, предусмотренные законом;

-Продажа имущества организации, признанной банкротом, для погашения ее долгов;

-Передача государству зданий и сооружений, имеющих социальное, культурное назначение, предназначенных для организации проживания людей, а также объектов инфраструктуры;

-Продажа участков земли.

Ставки НДС с 1 января 2017 года

Операции, облагаемые по указанной налоговой ставке	Налоговая ставка		Основание
	Основная	Расчетная	
Реализация товаров (работ, услуг), перечисленных в пп. пп. 1 - 14 п. 1 ст. 164 НК РФ	0%	-	ст. 164 НК РФ
Реализация: - отдельных продовольственных товаров; - отдельных товаров для детей; - периодических печатных изданий (за исключением имеющих рекламный или эротический характер) и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (за исключением имеющих рекламный и эротический характер); - отдельных медицинских товаров отечественного и зарубежного производства;	10%	10/110	

Налоговое право

- услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа (за исключением воздушных перевозок в/из Крыма или Севастополя).			
В случаях, не указанных выше	18%	18/118	
Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией	10% 18%	-	

В следующем году должна обсуждаться возможность использования основной ставки в размере 20%, начиная с 2018 года.

Порядок расчета и уплаты налога

Чтобы рассчитать сумму, которую нужно будет перечислить государству, для начала определяется налоговая база. При реализации товаров за такую сумму принимают сумму выручки. Если предприятие продает товары, облагающиеся по разным ставкам, то по каждому виду базу рассчитывают отдельно.

Для отданных безвозмездно объектов базой считается их рыночная оценка на момент передачи (следует сохранить документы, ее подтверждающие – отчет оценщика или распечатки прейскурантов, предложений с указанными датами).

В случае получения аванса со всей его суммы необходимо будет рассчитать налог.

Формула расчета суммы налога для уплаты в бюджет:

Налоговая база * ставку налога = Сумма налога — налоговые вычеты = Сумма, которую нужно уплатить в бюджет.

Как видно из формулы, сумма налога может быть уменьшена за счет вычетов, состоящих из:

- Сумм НДС, присутствующих в стоимости приобретенных товаров (если есть необходимые документы – счет-фактура или единый документ, предоставляемый при отгрузке);
- НДС, рассчитанный с сумм выданных командировочных, представительских расходов
- НДС, рассчитанный из частичных выплат в счет будущих поставок
- В других случаях предусмотренных законодательством.

Если сумма вычетов больше, чем та, которую нужно заплатить, организация может обратиться за возмещением в ИФНС. Для этого нужно отправить запрос и указать реквизиты, по которым нужно перечислить деньги. Нужно быть готовым к тому, что отчет с возмещением налоговой будет проверять особенно тщательно.

Сумму налога, которая останется к уплате после вычетов, необходимо разделить на три равных части, каждую из которых перечисляют в течение трех месяцев следующих после отчетного квартала, но не позднее 25 числа (если это выходной или праздник, то – в первый после него рабочий день).

Налоговое право

Отчеты предоставляют за каждый квартал, в сроках их сдачи изменений пока не предвидится – это 25 число каждого месяца, следующего за закончившимся периодом.

Налог на прибыль организаций

По закону России должны рассчитывать налог на прибыль как российские организации, так и зарубежные компании, которые работают на территории нашей страны через представительства и филиалы и получают доход.

Если говорить об отечественных компаниях, то уплачивать данный налог вменяется только юридическим лицам. Индивидуальные предприниматели являются плательщиками НДФЛ. Освобождены от расчетов по налогу участники проекта «Сколково», которые ведут деятельность в сфере инноваций.

Объектом налогообложения признается прибыль, которая получена компаниями в отчетном периоде.

Определимся с понятием «прибыль». В соответствии с налоговым законодательством прибыль определяется как полученные доходы, скорректированные на сумму понесенных компанией расходов. Когда речь идет об иностранных компаниях, то обложению налогом подлежат доходы, полученные от деятельности в России.

Если иностранная фирма осуществляет коммерческую деятельность через представительства и филиалы, то прибыль признаются доходы этих представительств, уменьшенные на сумму расходов, связанных с работой представительств.

Однако не все компании, которые рассчитывают налог на прибыль, определяют величину базы для расчета по общему правилу. Исключение составляют организации банковского сектора, страховые компании, участники РЦБ, НПФ.

Доходы, принимаемые в расчет при определении расчетной базы по данному налогу, являются очень важным показателем для организаций. Доходы компаний подразделяются на внереализационные доходы и доходы от реализации.

Учитываются только суммы доходов налогоплательщиков, из которых исключены суммы всех налогов. Документами, способными подтвердить получение доходов, являются документы первичного и налогового учета.

Налоговое законодательство России определяет список доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли организаций. К ним, в частности, относится доход, полученный в виде залога и задатка, предварительная оплата для компаний, работающих по методу начисления.

В связи с тем, что объект налогообложения выступает как разница между полученными компанией доходами и произведенными ею расходами, их группировка имеет немаловажное значение для налогоплательщика. К расходам принято относить все понесенные компаниями затраты, направленные на получение прибыли.

Для того чтобы учесть затраты при расчете данного налога, следует подтвердить их экономическую обоснованность. Это выражается в экономической оправданности затрат организации.

Налоговое право

Помимо этого для принятия к налоговому учету расходы должны быть документально подтвержденными и связаны с извлечением прибыли.

Признание расходов компании производится двумя способами: кассовым методом и методом начисления. Если организация понесла расходы в иностранной валюте, то такие расходы учитываются вместе с рублевыми, однако их необходимо пересчитать по курсу на дату признания расходов.

Так же, как и доходы, расходы в соответствии с Налоговым кодексом делятся на два типа: расходы, связанные с продажей, и внереализационные расходы.

К расходам, связанным с деятельностью компании, относят расходы на производство продукции, ее хранение и доставку, расходы, связанные с перепродажей товаров, расходы на содержание основных средств, используемых в основной деятельности компании.

Внереализационные расходы связаны с деятельностью фирмы, но по факту никак не связаны с самим производством или продажей товаров. К ним относятся расходы на ликвидацию внеоборотных активов, на судебные споры, штрафы за нарушение обязательств по договорам с контрагентами и прочие подобные затраты.

Для того чтобы достоверно определять величину налогооблагаемых баз и верно рассчитывать налоговые платежи, предприниматели ведут налоговые регистры.

Каждая компания имеет право самостоятельно разработать и утвердить приказом образцы налоговых регистров, применяемых в организации. Можно представить регистр так в табличной, так и в текстовой форме. Главное, чтобы утвержденная форма отвечала вопросам, как и на основании каких документов формируется налоговая база по налогам в конкретной компании.

В регистре, используемом при расчете рассматриваемого налога, следует указать обязательные реквизиты:

- дата документа;
- наименование;
- денежные и натуральные измерители;
- наименование операции;
- подпись ответственного лица с расшифровкой.

Для оформления регистров налоговым законодательством предусмотрено, что все первичные документы отражаются в нем в хронологическом порядке. Хаотичного заполнения этого документа категорически не допускается.

Следует также отметить, что данные, указанные в налоговых регистрах, необходимо защищать от незаконного исправления. В том случае, если какие-то корректировки внести все же следует, то их нужно заверить подписью ответственного исполнителя.

Подробнее про налог на прибыль можно узнать в данной лекции.

Для расчета налога используется несколько способов и формул.

Формула исчисления «прибыльного» налога может быть представлена в виде:

Налог к уплате = Налоговая база * 20% (3%+17%) – Авансовые платежи

Ставка по налогу на прибыль установлена в размере 20%. Этот показатель остался неизменным и в 2017 году. Тем не менее, произошли изменения в

Налоговое право

структуре налога. До начала этого года поступления от налогоплательщиков распределялись следующим образом: из 20%, перечисляемых в казну, 18% шли в региональный бюджет, а 2% — в федеральный. С этого года соотношение изменилось: 17% поступает в региональный бюджет и 3% — в федеральный.

Понижение ставки возможно региональными властями для конкретных отраслей народного хозяйства, при участии в инвестиционных проектах и осуществлении благотворительной деятельности.

В зависимости от того, каким образом получена прибыль, выделяют следующие особые ставки налога:

- 30% — прибыль, полученная от ЦБ;
- 15% — проценты иностранных корпораций от акций российских организаций;
- 13% — дивиденды российских компаний от местных и иностранных организаций;
- 9% — проценты от муниципальных бумаг.

Налоговым периодом признается календарный год, но и из этого правила могут быть исключения. Налоговый период будет равным менее одного года, если компания регистрируется не в начале года или решила ликвидироваться, не дождавшись 31 декабря.

В соответствии с налоговым законодательством существуют несколько видов отчетных периодов для организаций: месяц и квартал. Именно с такой периодичностью необходимо производить перечисление платежей.

Существуют несколько способов исчисления налога на прибыль, которые также актуальны и в 2017 году.

Предварительные платежи по данному налогу реализуются на практике в виде авансовых платежей. Сроки их перечисления в бюджет регламентируются налоговым законодательством России.

Если компания произведет оплату позднее указанного срока, ей начисляется пеня на сумму просроченного платежа. Тем не менее, в этом случае организация не привлекается к ответственности, и штраф на нее не может быть наложен.

Налоговым законодательством установлены три варианта исчисления суммы предварительных платежей по налогу:

1. По итогам квартала с обязательным ежемесячным перечислением.
2. По итогам каждого квартала с уплатой ежеквартальных платежей (если доход не более 10 млн. рублей в квартал).
3. Ежемесячно, исходя из данных фактической прибыли.

Налоговый кодекс предусматривает признание в текущем налоговом периоде убытков, полученных компанией в прошлые годы. Если говорить иначе, налоговую базу компании можно уменьшить на величину убытков, понесенных в предыдущих периодах.

Это очень эффективный способ снижения нагрузки на бизнес. Пользуются этим методом практически все организации. Но важно помнить, что речь идет только о налоговом убытке.

Налоговые органы разработали определенные правила переноса убытков прошлых периодов. К ним относятся:

Налоговое право

1. Убыток, полученный компанией, можно перенести не более чем на десять лет с момента его выявления.

2. Списывать убытки необходимо в порядке очередности их возникновения. Полученный первым убыток списывается первым.

3. Сумма списываемого убытка не ограничена. Разрешено также проводить частичное списание.

4. Признание убытка имеет место быть как после окончания квартала, так и после окончания года.

5. Убытки периодов, когда фактическая предпринимательская деятельность не велась, списывать нельзя.

6. Необходимо делать перерывы между списаниями.

Компании имеют право выбрать, каким образом они будут осуществлять перечисление предварительных платежей по налогу.

Если компания уплачивает авансовые платежи один раз в квартал, то для нее контрольной датой становится 28-е число месяца, следующего за окончанием каждого квартала.

В том случае, когда компания уплачивает налог ежемесячно, то отчетной датой становится 28-е число каждого месяца.

В любом случае, организациям всегда следует ориентироваться на этот день.

Налоговое законодательство предусматривает уменьшение перечисляемого налога на прибыль региональными властями. Некоторые республики делают скидки для участников инвестиционных проектов.

Налог на доходы физических лиц

НДФЛ посвящена объемная глава 23 Налогового кодекса РФ.

Плательщиками НДФЛ признаются две категории физических лиц: Физические лица - налоговые резиденты РФ. Физические лица - нерезиденты, получающие доход в РФ.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 месяцев, следующих подряд друг за другом. Данный период не прерывается в случаях выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ или оказанием услуг на морских месторождениях углеводородного сырья.

Нерезиденты - это, соответственно, лица, которые находятся в России менее 183 дней подряд. Это могут быть иностранцы, приехавшие на временную работу, студенты по обмену, и даже граждане России, которые проживают в другой стране более 6 месяцев в год.

Важно! Наличие или отсутствие гражданства РФ само по себе не является фактором, который играет решающую роль при определении статуса налогового резидента. Здесь важно именно нахождение на территории России в течение 183 дней или меньше. Исключений - два: Пункт 3 статьи 207 НК РФ говорит о том, что вне зависимости от фактического времени нахождения в России налоговыми

Налоговое право

резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы страны.

Объектом налогообложения НДФЛ признаются доходы физических лиц: налоговых резидентов - от источников в РФ и за ее пределами; налоговых нерезидентов - от источников в РФ.

Виды налогооблагаемых доходов, полученных от источников в РФ и за ее пределами:

дивиденды и проценты; страховые выплаты;

доходы от использования авторских и иных смежных прав; доходы от сдачи в аренду или другого использования имущества;

доходы от реализации недвижимого имущества, акций и ценных бумаг, долей в уставных капиталах, прав требования, иного имущества, принадлежащего физическому лицу;

вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу или оказанную услугу, совершение определенных действий, а также вознаграждение директоров и выплаты, получаемые членами органа управления организации;

пенсии, стипендии и иные аналогичные выплаты;

доходы от использования любых транспортных средств, а также штрафы и санкции, полученные за их простой; иные доходы, получаемые от деятельности в РФ и за ее пределами.

Виды налогооблагаемых доходов, полученных на территории РФ:

вознаграждение и иные выплаты за исполнение трудовых обязанностей, получаемые членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ;

доходы от использования трубопроводов, линий электропередачи, иных средств связи, включая компьютерные сети;

выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц.

Некоторые доходы освобождены от налогообложения НДФЛ - их список указаны в статьях 215 и 217 НК РФ.

Налоговая база по НДФЛ представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика. При определении налоговой базы учитываются все доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной формах, а также в виде материальной выгоды. Различного рода удержания доходов, в том числе и по решению суда, не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки. Для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, которые предусмотрены ст. 218-221 НК РФ. Если доходы налогоплательщика меньше вычетов, налоговая база равна нулю. Налоговая база всегда определяется в рублях. Доходы (расходы, принимаемые к вычету), выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату фактического получения указанных доходов (дату фактического осуществления расходов).

Налоговое право

Информацию об особенностях определения налоговой базы по различным видам доходов содержат ст. 211-215 Налогового кодекса РФ.

Налоговые ставки.

Общая налоговая ставка составляет 13%. Ею облагается большинство доходов налогового резидента. К ним, в частности, относится зарплата, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, а также другие доходы, которые не указаны в пп. 2-5 ст.224 НК РФ.

В отношении отдельных видов доходов предусмотрены специальные налоговые ставки - 9, 15, 30 и 35%.

Налогообложение по ставке 9% производится в следующих случаях:

при получении процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;

при получении доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием. Такие доходы должны быть получены на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Налогообложение по ставке 15% производится в отношении:

дивидендов, полученных от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

Налогообложение по ставке 30% производится в отношении: всех доходов, которые получены физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами, за исключением доходов, для которых установлены специальные ставки в размере 13% и 15%; доходов по ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту.

Налогообложение по ставке 35% производится в отношении:

доходов от стоимости любых выигрышей и призов, получаемых по результатам конкурсов, игр и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (налог уплачивается со стоимости приза свыше 4000 рублей);

процентных доходов по банковским вкладам, в части их превышения над суммой процентов, рассчитываемой: по рублевым вкладам - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5%;

по вкладам в иностранной валюте - исходя из 9% годовых;

дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ; дохода в виде платы за использование кредитным потребительским кооперативом денежных средств, внесенных пайщиками;

процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых от пайщиков в форме займов.

Некоторые доходы освобождены от налогообложения НДФЛ. Их исчерпывающий перечень предусмотрен статьями 215 и 217 НК РФ.

Налоговое право

Доходы физических лиц, облагаемые НДФЛ в размере 13%, можно уменьшить. Это называется "налоговый вычет". Его суть - уменьшение налогооблагаемой базы на те расходы, которые вы понесли и которые оговорены в Налоговом кодексе РФ. Вычеты нельзя применить к доходам, которые облагаются НДФЛ по ставкам 9, 15, 30, 35%.

Чтобы применить налоговый вычет, нужно иметь налогооблагаемый доход. Поэтому вычеты не могут применить физические лица (включая индивидуальных предпринимателей), освобожденные от уплаты НДФЛ. К таким физическим лицам, в частности, относятся: пенсионеры, инвалиды, не имеющие иных источников дохода, кроме государственных пенсий; безработные; лица, получающие пособие по уходу за ребенком; индивидуальные предприниматели, получающие доход от осуществления деятельности, в отношении которой применяются специальные налоговые режимы - ЕСХН, УСН и ЕНВД.

Виды налоговых вычетов:

- 1.Стандартные налоговые вычеты
- 2.Социальные налоговые вычеты
- 3.Инвестиционные налоговые вычеты
- 4.Имущественные налоговые вычеты
- 5.Профессиональные налоговые вычеты

Стандартные налоговые вычеты, предоставляемые различным категориям налогоплательщиков

Вид стандартного налогового вычета		Основа
Стандартный налоговый вычет в размере 3000 рублей за каждый месяц налогового периода <*>		ст. 218 НК РФ
Категория налогоплательщиков	Налогоплательщики, перечисленные в пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ	
Период действия налогового вычета	Действует в течение налогового периода. Ограничение по сумме дохода, по которому предоставляется вычет, не установлено	
Стандартный налоговый вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода <*>		ст. 218 НК РФ
Категория налогоплательщиков	Налогоплательщики, перечисленные в пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ	
Период действия налогового вычета	Действует в течение налогового периода. Ограничение по сумме дохода, по которому предоставляется вычет, не установлено	

<*> Налогоплательщикам, имеющим в соответствии с пп. 1, пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов (абз. 1 п. 2 ст. 218 НК РФ).

Стандартные налоговые вычеты, предоставляемые на содержание детей

Стандартные налоговые вычеты <*>	
Размер вычета	налоговый вычет за каждый месяц налогового периода:

Налоговое право

<p>распространяется на: - родителя, - супруга (супругу) родителя, - усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок</p>	<p>1 400 рублей - на первого ребенка; 1 400 рублей - на второго ребенка; 3 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка; 12 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы</p>
<p>Размер вычета распространяется на: - опекуна, - попечителя, - приемного родителя, - супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок</p>	<p>налоговый вычет за каждый месяц налогового периода: 1 400 рублей - на первого ребенка; 1 400 рублей - на второго ребенка; 3 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка; 6 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.</p>
<p>Двойной размер вычета предоставляется: - единственному родителю; - единственному усыновителю. Внимание! Предоставление в двойном размере налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак</p>	<p>налоговый вычет за каждый месяц налогового периода: 2 800 рублей - на первого ребенка; 2 800 рублей - на второго ребенка; 6 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка; 24 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы</p>
<p>Двойной размер вычета предоставляется: - единственному приемному родителю; - единственному единственному усыновителю; - единственному опекуну; - единственному попечителю</p>	<p>налоговый вычет за каждый месяц налогового периода: 2 800 рублей - на первого ребенка; 2 800 рублей - на второго ребенка; 6 000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка; 12 000 рублей - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы</p>
<p>Период действия налогового вычета</p>	<p>С месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором произошло усыновление, установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста, указанного в абз.11 пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, или истек срок действия либо досрочно расторгнут договор о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или смерти ребенка (детей). За период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения</p>
<p>Окончание действия налогового вычета</p>	<p>Действует до месяца, в котором доход налогоплательщика (за исключением доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка,</p>

Налоговое право

	<p>установленная п. 1 ст. 224 НК РФ) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 350 000 рублей.</p> <p>Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 350 000 рублей, налоговый вычет, предусмотренный пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, не применяется</p>
--	--

<*> Стандартный налоговый вычет, установленный пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, предоставляется независимо от предоставления стандартного налогового вычета, установленного пп. 1, пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ (абз. 2 п. 2 ст. 218 НК РФ).

Социальные налоговые вычеты бывают следующих разновидностей:

1. Социальные вычеты по суммам, уплаченным за обучение налогоплательщиком, налогоплательщиком-родителем, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем), налогоплательщиком - братом (сестрой)
2. Социальные вычеты по суммам, уплаченным за медицинские услуги и по дорогостоящим видам лечения
3. Социальные вычеты по суммам, уплаченным по страхованию
4. Социальные вычеты по суммам, перечисляемым в виде пожертвований
5. Социальные вычеты по суммам, уплаченным налогоплательщиком за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации

Социальный налоговый вычет по суммам, уплаченным налогоплательщиком за свое обучение (абз. 1 пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ)	
Уплаченная сумма	В сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях по очной форме обучения
Размер вычета	В размере фактически произведенных расходов на обучение, но в совокупности не более 120 000 рублей в налоговом периоде (за исключением расходов на обучение детей и расходов на дорогостоящее лечение)
Социальный налоговый вычет по суммам, уплаченным за обучение своих детей, своих подопечных и граждан, бывших подопечными, налогоплательщиком-родителем, налогоплательщиком-опекуном (попечителем) налогоплательщиком - братом (сестрой) (абз. 1, абз. 2, абз. 6 пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ)	
Уплаченная сумма	В сумме, уплаченной в налоговом периоде: <ul style="list-style-type: none"> - налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях; - налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях; - налогоплательщиками, осуществлявшими обязанности опекуна или попечителя над гражданами, бывшими их подопечными, после прекращения опеки или попечительства в случаях оплаты налогоплательщиками обучения указанных граждан в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях; - налогоплательщиком - братом (сестрой) за обучение брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях

Налоговое право

Размер вычета	В размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя)
<p>Внимание! В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов по вычетам, предусмотренным пп. 2, пп. 3, пп. 4, пп. 5, пп. 6 п. 1 ст. 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ, и расходов на дорогостоящее лечение, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ) налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета - 120 000 руб.</p>	
<p>Порядок предоставления социального налогового вычета по суммам, уплаченным за обучение (абз. 3, абз. 4, абз. 5 пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ)</p>	
Условия предоставления	<p>Вычет предоставляется:</p> <ul style="list-style-type: none"> - при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения; - при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы за обучение
Условия отказа	<p>Вычет не применяется в случае, если оплата расходов на обучение производится за счет средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей</p>
Период предоставления	<p>Вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения</p>

Социальные вычеты по суммам, уплаченным за медицинские услуги и по дорогостоящим видам лечения

<p>Социальный налоговый вычет по суммам, уплаченным налогоплательщиком за медицинские услуги (абз. 1, абз. 2 пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ)</p>	
Уплаченная сумма	<p>В сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями, индивидуальными предпринимателями, осуществляющими медицинскую деятельность:</p> <ul style="list-style-type: none"> - налогоплательщику; - его супругу (супруге); - родителям; - детям (в т.ч. усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством РФ); - в размере стоимости лекарственных препаратов для медицинского применения (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом и приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств <p>В сумме страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по договорам добровольного личного страхования; - по договорам добровольного страхования своих супруга (супруги), родителей, детей (в т.ч. усыновленных) в возрасте до 18 лет, подопечных в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату

Налоговое право

	такими страховыми организациями исключительно медицинских услуг
Размер вычета	Общая сумма вычета принимается в сумме фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 рублей в налоговом периоде (за исключением расходов на обучение детей и расходов на дорогостоящее лечение)
<p>Внимание!</p> <p>В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов по вычетам, предусмотренным пп. 2, пп. 3, пп. 4, пп. 5, пп. 6 п. 1 ст. 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ, и расходов на дорогостоящее лечение, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ) налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета - 120 000 руб.</p>	
<p>Социальный налоговый вычет по суммам, уплаченным налогоплательщиком по дорогостоящим видам лечения (абз. 4 пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ)</p>	
Сумма налогового вычета	В размере фактически произведенных расходов по дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность. Перечень дорогостоящих видов лечения, утвержден Постановлением Правительства РФ от 19.03.2001 N 201
Размер вычета	В размере фактически произведенных расходов
<p>Условия предоставления социального налогового вычета по суммам, уплаченным за медицинские услуги (абз. 5, абз. 6 пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ)</p>	
Условия предоставления	<p>Вычет сумм оплаты стоимости медицинских услуг и (или) уплаты страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если медицинские услуги оказываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в медицинских организациях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ; - у индивидуальных предпринимателей, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ - при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на оказанные медицинские услуги, приобретение лекарственных препаратов для медицинского применения или уплату страховых взносов
Условия отказа	Вычет не предоставляется налогоплательщику, если оплата стоимости медицинских услуг и приобретенных лекарственных препаратов для медицинского применения и (или) уплата страховых взносов были произведены за счет средств работодателей
Период предоставления	Вычет предоставляется за налоговый период

Социальные вычеты по суммам, уплаченным по страхованию

<p>Социальный налоговый вычет по суммам, уплаченным налогоплательщиком по страхованию (пп. 4, пп. 5 п. 1 ст. 219 НК РФ)</p>	
Уплаченная сумма	<p>1. В сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде:</p> <ul style="list-style-type: none"> - пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного

Налоговое право

	<p>обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу членов семьи и (или) близких родственников в соответствии с Семейным кодексом РФ (супругов, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер), детей-инвалидов, находящихся под опекой (попечительством);</p> <p>- и (или) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством));</p> <p>- и (или) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее 5 лет, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством));</p> <p>2. В сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде:</p> <p>- дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений"</p>
Размер вычета	Общая сумма вычета принимается в сумме фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 рублей в налоговом периоде (за исключением расходов на обучение детей и расходов на дорогостоящее лечение)
<p>Внимание!</p> <p>В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов по вычетам, предусмотренным пп. 2, пп. 3, пп. 4, пп. 5, пп. 6 п. 1 ст. 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ, и расходов на дорогостоящее лечение, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ) налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета - 120 000 руб.</p>	
<p>Условия предоставления социального налогового вычета по суммам, уплаченным по страхованию (абз. 2 пп. 4, абз. 2 пп. 5 п. 1 ст. 219 НК РФ)</p>	
Условия предоставления	<p>При представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы по:</p> <ul style="list-style-type: none"> - негосударственному пенсионному обеспечению; - и (или) добровольному пенсионному страхованию; - и (или) добровольному страхованию жизни; <p>- уплате дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", либо при представлении налогоплательщиком справки налогового агента об уплаченных им суммах дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию, удержанных и перечисленных налоговым агентом по поручению налогоплательщика, по форме, утвержденной Приказом России от 02.12.2008 N ММ-3-3/634@</p>

Налоговое право

Период предоставления	Вычет предоставляется за налоговый период
-----------------------	---

Социальные вычеты по суммам, перечисляемым в виде пожертвований

Социальный налоговый вычет по суммам доходов, перечисляемых в виде пожертвований (пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ)	
Уплаченная сумма	в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований: - благотворительным организациям; - социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством РФ о некоммерческих организациях; - некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных; - религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности; - некоммерческим организациям на формирование и (или) пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций"
Размер вычета	В размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего налогообложению
Период предоставления	Вычет предоставляется за налоговый период

Социальные вычеты по суммам, уплаченным налогоплательщиком за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации

Социальный налоговый по суммам, уплаченным налогоплательщиком за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации в организациях, осуществляющих такую деятельность в соответствии с законодательством РФ (пп. 6 п. 1 ст. 219 НК РФ)	
Размер вычета	В размере фактически произведенных расходов на прохождение независимой оценки квалификации на соответствие требованиям к квалификации с учетом ограничения размера, установленного абз. 7 п. 2 ст. 219 НК РФ. Внимание! В случае наличия у налогоплательщика в течение одного налогового периода расходов по вычетам, предусмотренным пп. 2, пп. 3, пп. 4, пп. 5, пп. 6 п. 1 ст. 219 НК РФ (за исключением вычетов в размере расходов на обучение детей налогоплательщика, указанных в пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ, и расходов на дорогостоящее лечение, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ) налогоплательщик самостоятельно, в том числе при обращении к налоговому агенту, выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета - 120 000 руб.
Период предоставления	Вычет предоставляется за налоговый период

Налоговое право

Инвестиционные налоговые вычеты

Инвестиционные налоговые вычеты предоставляются при определении размера налоговой базы в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ, со ст. 214.1 НК РФ, со ст. 214.9 НК РФ с учетом особенностей и в порядке, которые предусмотрены ст. 219.1 НК РФ.

Инвестиционные налоговые вычеты (п. 1 ст. 219.1 НК РФ)	
Размер инвестиционных налоговых вычетов	Особенности предоставления вычета
В размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, указанных в пп. 1 и пп. 2 п. 3 ст. 214.1 НК РФ и находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет	<p>1) сумма положительного финансового результата, в размере которого предоставляется налоговый вычет, определяется в соответствии со ст. 214.1 НК РФ, со ст. 214.9 НК РФ;</p> <p>2) предельный размер налогового вычета в налоговом периоде определяется как произведение коэффициента Кцб и суммы, равной 3 000 000 рублей;</p> <p>3) срок нахождения ценной бумаги в собственности налогоплательщика исчисляется исходя из метода реализации (погашения) ценных бумаг, приобретенных первыми по времени (ФИФО). При этом:</p> <ul style="list-style-type: none"> - срок нахождения ценных бумаг в собственности налогоплательщика включает в себя срок, в течение которого ценные бумаги были из собственности налогоплательщика по договору займа ценными бумагами с брокером и (или) по договору репо; - к реализации (погашению) ценных бумаг не относятся операции обмена инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, осуществляемые в соответствии с Федеральным законом от 29.11.2001 N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах". Сроком нахождения инвестиционных паев в собственности налогоплательщика в этом случае признается срок, исчисляемый с даты приобретения инвестиционных паев до даты погашения инвестиционных паев, полученных в результате такого обмена (обменов); <p>4) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при исчислении и удержании налога налоговым агентом или при представлении налоговой декларации;</p> <p>5) в случае, если при предоставлении налогового вычета несколькими налоговыми агентами его совокупная величина превысила предельный размер, рассчитываемый в соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 219.1 НК РФ, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию и доплатить соответствующую сумму налога;</p> <p>6) налоговый вычет не применяется при реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете</p>
В сумме денежных средств, внесенных	1) налоговый вычет предоставляется в сумме

Налоговое право

<p>налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет</p>	<p>денежных средств, внесенных в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 рублей; 2) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при представлении налоговой декларации на основании документов, подтверждающих факт зачисления денежных средств на индивидуальный инвестиционный счет; 3) налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при условии, что в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу; 4) в случае прекращения договора на ведение индивидуального инвестиционного счета до истечения сроков, указанных в пп. 1 п. 4 ст. 219.1 НК РФ (за исключением случая расторжения договора по причинам, не зависящим от воли сторон), без перевода всех активов, учитываемых на этом индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу, сумма налога, не уплаченная налогоплательщиком в бюджет в связи с применением в отношении денежных средств, внесенных на указанный индивидуальный инвестиционный счет, налоговых вычетов, предусмотренных пп. 2 п. 1 ст. 219.1 НК РФ, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм пеней</p>
<p>В сумме положительного финансового результата, полученного по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете</p>	<p>1) налоговый вычет предоставляется по окончании договора на ведение индивидуального инвестиционного счета при условии истечения не менее трех лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение индивидуального инвестиционного счета; 2) налогоплательщик не может воспользоваться правом на предоставление налогового вычета, если он хотя бы один раз в период действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета (а также в период действия договора на ведение иного индивидуального инвестиционного счета, прекращенного с переводом всех активов, учитываемых на этом ином индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый этому же физическому лицу) до использования этого права воспользовался правом на предоставление инвестиционного налогового вычета, предусмотренного пп. 2 п. 1 ст. 219.1 НК РФ; 3) налоговый вычет предоставляется</p>

Налоговое право

	<p>налогоплательщику налоговым органом при представлении налогоплательщиком налоговой декларации либо при исчислении и удержании налога налоговым агентом при условии представления справки налогового органа о том, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> - налогоплательщик не воспользовался правом на получение налогового вычета, предусмотренного пп. 2 п. 1 ст. 219.1 НК РФ, в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета, а также иных договоров, прекращенных с переводом активов на этот индивидуальный инвестиционный счет в порядке, предусмотренном п. 9.1 ст. 226.1 НК РФ; - в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета, за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу
--	---

<p>Имущественный налоговый вычет по суммам, полученным налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи недвижимого имущества</p>	
Недвижимое имущество	Жилые дома, квартиры, комнаты, включая приватизированные жилые помещения, дачи, садовые домики или земельные участки или доли (долей) в указанном имуществе
Размер вычета	В размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со ст. 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 1 000 000 рублей
Замена вычета	Вместо вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества
<p>Имущественный налоговый вычет по суммам, полученным налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного недвижимого имущества</p>	
Иное недвижимое имущество	Иное недвижимое имущество, а также доли (долей) в нем (за исключением жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков или доли (долей) в указанном имуществе): а) участки недр;

Налоговое право

	б) все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства; в) воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, подлежащие государственной регистрации. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество
Размер вычета	В размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного недвижимого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества, установленного в соответствии со ст. 217.1 НК РФ, не превышающем в целом 250 000 рублей
Замена вычета	Вместо вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества
Имущественный налоговый вычет по суммам, полученным налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг)	
Иное имущество (за исключением ценных бумаг)	Иное имущество (за исключением ценных бумаг)
Размер вычета	В размере доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи иного имущества (за исключением ценных бумаг), находившегося в собственности налогоплательщика менее 3 лет, не превышающем в целом 250 000 рублей
Замена вычета	Вместо вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества
Размер вычета на приобретение доли в уставном капитале в результате прекращения участия в обществе	При отсутствии документально подтвержденных расходов на приобретение доли в уставном капитале общества имущественный налоговый вычет предоставляется в размере доходов, полученных налогоплательщиком в результате прекращения участия в обществе, не превышающем в целом 250 000 рублей за налоговый период
Уменьшение доходов при продаже доли (ее части) в уставном капитале общества, при выходе из состава участников общества, при передаче средств (имущества) участнику общества в случае ликвидации общества, при уменьшении номинальной стоимости доли в уставном капитале общества, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (по договору инвестирования долевого строительства или по другому	Сумму облагаемых налогом указанных доходов уменьшается на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества (имущественных прав)

Налоговое право

<p>договору, связанному с долевым строительством)</p>	
<p>Уменьшение доходов при продаже имущества (имущественных прав), полученного при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица)</p>	<p>Если указанные доходы освобождались от налогообложения в соответствии с п. 60 ст. 217 НК РФ, то сумма облагаемых налогом доходов от продажи такого имущества (имущественных прав) уменьшается на сумму, равную стоимости имущества (имущественных прав) по данным учета ликвидированной организации на дату получения имущества (имущественных прав) от такой организации, указанную в документах, прилагаемых к заявлению налогоплательщика, представляемому в соответствии с абзацем вторым п. 60 ст. 217 НК РФ, но не выше рыночной стоимости такого имущества (имущественных прав), определяемой с учетом ст. 105.3 НК РФ</p>
<p>Уменьшение доходов при реализации имущественных прав (в том числе долей, паев), приобретенных у контролируемой иностранной компании</p>	<p>Если доходы такой контролируемой иностранной компании от реализации этих имущественных прав (в том числе долей, паев) и расходы в виде цены их приобретения исключаются из прибыли (убытка) такой иностранной компании</p>
<p>Имущественный налоговый вычет при реализации имущества, полученного налогоплательщиком-жертвователем</p>	
<p>Доходы от реализации имущества налогоплательщиком-жертвователем</p>	<p>При реализации имущества: - в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации; - отмены пожертвования; - или в ином случае, если возврат имущества, переданного на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ "О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций"</p>
<p>Размер вычета</p>	<p>Документально подтвержденные расходы на: - приобретение; - хранение; - или содержание указанного имущества, понесенные налогоплательщиком-жертвователем на дату передачи такого имущества некоммерческой организации - собственнику целевого капитала на пополнение целевого капитала некоммерческой организации. Срок нахождения в собственности недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком-жертвователем в случае расформирования целевого капитала некоммерческой организации, отмены пожертвования или в ином случае, если возврат такого имущества, переданного на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, предусмотрен договором пожертвования и (или) Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ, определяется с учетом срока нахождения такого имущества в</p>

Налоговое право

	собственности налогоплательщика-жертвователя до даты передачи такого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 N 275-ФЗ
Порядок применения имущественного налогового вычета	
Распределение вычета между совладельцами имущества	Распределяется имущества пропорционально доле совладельцев
	Или распределяется по договоренности между совладельцами в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности
Определение периода нахождения в совместной собственности имущества каждого из супругов	Основание и момент возникновения права собственности на отчужденное имущество налогоплательщика и период, в течение которого отчужденное налогоплательщиком имущество находилось в его собственности, определяется с учетом гражданского (п. 1 ст. 256 ГК РФ) и семейного (ст. 34 СК РФ) законодательства (Определение Конституционного суда РФ от 02.11.2006 N 444-О)
Доходы, в отношении которых имущественный вычет не применяется	От продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности
	От реализации ценных бумаг
Порядок предоставления имущественного налогового вычета	
Порядок предоставления	Вычет предоставляется при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода

Акциз

Акциз является федеральным косвенным налогом, который урегулирован гл. 22 НК РФ, действующей с 1 января 2001 г. Ранее акциз уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. N 1993-1 "Об акцизах", который ныне утратил силу.

Согласно п. 1 ст. 179 НК РФ налогоплательщиками акциза признаются организации; индивидуальные предприниматели; а также лица, признаваемые налогоплательщиками акциза в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Указанный круг налогоплательщиков в целом совпадает с кругом налогоплательщиков НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ). Однако в силу п. 2 ст. 179 НК РФ организации и иные лица, указанные в данной статье, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ. В результате

Налоговое право

налогоплательщиками акциза, как правило, в России являются производители подакцизного товара.

Объект налогообложения акцизом, наиболее часто возникающий в деятельности налогоплательщиков данного налога, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ: реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров. В целях исчисления акциза передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров. Другой важнейший объект налогообложения, как и в НДС - ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Товары, которые законодатель признает подакцизными, перечислены в ст. 181 НК РФ. К ним, в частности, относятся: спирт этиловый; спиртосодержащая продукция; алкогольная продукция; табачная продукция; автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; прямогонный бензин; топливо печное бытовое. Подакцизных работ и услуг действующее законодательство не предусматривает.

Следует учесть, что отнесение некоторого товара к категории подакцизных само по себе не еще означает, что производитель данного товара будет обязан уплачивать акциз. Например, на автомобили легковые с мощностью двигателя до 90 л.с. включительно ставка акциза в ст. 193 НК РФ установлена, как 0 руб. за 1 л.с. Иными словами, при совершении облагаемых операций с такими автомобилями суммы акциза к уплате не будет. Тем не менее данный товар формально является подакцизным, и, в частности, его продажа по договорам розничной купли-продажи в силу подп. 6 п. 2 ст. 346.26 и ст. 346.27 НК РФ не может облагаться ЕНВД. В Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. N 390-О-О отмечается, что нормы НК РФ в их взаимосвязи относят легковые автомобили к подакцизным товарам независимо от мощности их двигателя.

Можно условно утверждать, что законодатель в основном определяет в качестве подакцизных товары, не являющиеся жизненно необходимыми, но пользующиеся повышенным спросом. О.А. Борзунова характеризует акциз как форму изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценой, определяемой потребительской стоимостью, и фактической себестоимостью.

Кроме того, с течением времени законодатель может пересматривать свою позицию относительно того, какие именно товары следует относить к подакцизным. Так, в ст. 4 Федерального закона "Об акцизах" (утратил силу) в качестве подакцизных товаров ранее были установлены ювелирные изделия, которые в настоящее время акцизом не облагаются. В СССР в 1922 - 1927 годах подакцизными товарами, наряду с алкоголем, были сахар, соль, чай, кофе, спички, папиросные гильзы и бумага, свечи, текстильные изделия, резиновые галоши.

Налоговое право

Таким образом, объектом налогообложения акцизом в основном являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации произведенных ими подакцизных товаров. Иными словами, акцизы в общем случае платит производитель подакцизных товаров, а не те лица, которые данные товары впоследствии перепродают (т.е. сумма акциза в цене товара при его перепродаже не изменяется, а НДС, в силу п. 1 ст. 154 НК РФ, при перепродаже подакцизных товаров исчисляется из стоимости товаров с учетом акциза). Соответственно, при перепродаже подакцизных товаров НДС начисляется, в том числе и на акциз, присутствующий в цене подакцизных товаров.

В п. 2 ст. 195 НК РФ предусмотрено общее определение даты реализации (передачи) подакцизных товаров (фактически - даты возникновения объекта налога): день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию. Если же налогоплательщик получает авансовые или иные платежи, полученные в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, то факт получения данных платежей в общем случае также порождает обязанность по уплате акциза (п. 1 ст. 189 НК РФ).

Иными словами, объект налогообложения акциза урегулирован законодателем даже "жестче", чем объект налогообложения НДС - и в отсутствие перехода права собственности на подакцизный товар, только при его передаче структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию, налогоплательщик обязан считать объект налогообложения возникшим.

В ст. 193 НК РФ установлены ставки акциза. Ставки акциза могут быть подразделены на три группы:

- твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), например, на 2014 г.: для алкогольной продукции (с объемной долей этилового спирта свыше 9%) - 500 руб. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах; для игристых вин (шампанских) - 25 руб. за 1 литр; для сигар - 85 руб. за 1 шт.; для автомобильного бензина класса "З" - 10725 руб. за тонну; для автомобилей легковых с мощностью двигателя свыше 150 л.с. - 332 руб. за 1 л.с.

Применительно к твердым ставкам акциза можно утверждать, что в экономическом смысле акциз на соответствующие товары будет являться регрессивным налогом. Имеется в виду то, что в розничной цене "обычной" бутылки водки за 150 руб. будет та же сумма акциза, что и в розничной цене "элитной" бутылки водки за 1000 руб.;

- адвалорные (в процентах от стоимости) налоговые ставки: в настоящее время не установлены;

- комбинированные (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах от стоимости) налоговые ставки, например, на 2014 г.: сигареты и папиросы - 800 руб. за 1000 штук + 8,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1040 руб. за 1000 штук.

Согласно п. п. 1, 2 ст. 187.1 НК РФ расчетной стоимостью признается производство максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц

Налоговое право

потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Налоговая база (ст. 187 НК РФ) в общем случае исчисляется:

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

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, без учета акциза, НДС - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки (не используется в силу отсутствия в настоящее время адвалорных ставок);

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

Соответственно, если в 2013 г. производится и реализуется водка крепостью 40% в бутылках емкостью 0,5 л, то при ее реализации производитель обязан увеличивать цену каждой бутылки на 80 руб. (400 руб. за 1 л безводного этилового спирта, 0,2 л такого спирта в бутылке водки). С учетом Приказа Росалкогольрегулирования от 13 декабря 2012 г. N 372 "Об установлении цен, не ниже которых осуществляются закупка (за исключением импорта), поставки (за исключением экспорта) и розничная продажа алкогольной продукции крепостью свыше 28 процентов" с 8 января 2013 г. минимальная розничная цена на водку крепостью 40% установлена в размере 174 руб. за 0,5 л готовой продукции. Таким образом, сумма НДС по ставке 18% при минимальной розничной цене водки составит 26,54 руб. = 174 руб. x 18/118. Общая величина косвенных налогов в бутылке водки равна 106,54 руб. = 26,54 руб. (НДС) + 80 руб. (акциз), что составляет 61,23% в розничной цене 174 руб.

Если в 2014 г. производится и реализуется автомобильный бензин класса "3", то цена его реализации должна быть увеличена на 10725 руб. за тонну. Исходя из приблизительной плотности бензина 0,75 кг/л, стоимость каждого литра такого бензина включает ориентировочно 8,04 руб. акциза.

Следует отметить, что градация бензина по классам содержится, например, в приложении N 1 к Техническому регламенту "О требованиях к автомобильному и

Налоговое право

авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту" (утв. Постановлением Правительства РФ от 27 февраля 2008 г. N 118). Кроме того, действует Технический регламент Таможенного союза "О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту" ТР ТС 013/2011.

Косвенный характер акциза отражен, в частности, в п. 1 ст. 198 НК РФ: налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения акцизом, обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза.

Как и в НДС, в акцизе предусмотрен механизм налоговых вычетов (ст. 200 НК РФ), но он имеет существенные особенности и применяется только в отдельных случаях. Так, при исчислении суммы акциза на спиртосодержащую продукцию и (или) алкогольную продукцию указанные налоговые вычеты в общем случае производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, произведенным на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 200 НК РФ). В силу п. 1 ст. 201 НК РФ для применения вычетов по акцизу необходимо соблюдение ряда условий, в том числе наличие расчетных документов и счетов-фактур.

До 1 января 2007 г. действовал п. 6 ст. 200 НК РФ, в соответствии с которым вычетам подлежали суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке. Соответственно, ранее акциз частично уплачивался через приобретение акцизных марок у государства. Сейчас акцизные (федеральные специальные) марки, например, на алкогольной продукции такой роли уже не играют и подлежат применению в силу императивной нормы п. 2 ст. 12 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции".

Акциз, как следует из общей нормы (п. 1 ст. 52 НК РФ), исчисляется только налогоплательщиками.

Налоговым периодом по акцизу является календарный месяц (ст. 192 НК РФ).

Общий срок уплаты акциза - за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204 НК РФ).

Налоговая декларация по акцизу в общем случае подлежит представлению не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 204 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика акциза (как и у налогоплательщика НДС) может создаться ситуация, в которой не он должен уплатить акциз в бюджет, а государство обязано возместить (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета; если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения (п. 1 ст. 203 НК РФ). Кроме того, если налогоплательщик реализует подакцизные товары, помещенные под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории

Налоговое право

Российской Федерации, акциз не уплачивается (подп. 4 п. 1 ст. 183, п. 1 ст. 184 НК РФ).

Существенно отличающиеся правила исчисления и уплаты акциза предусмотрены для операций с особыми видами сырья - денатурированным этиловым спиртом и прямогонным бензином (в т.ч. ст. ст. 179.2, 179.3 НК РФ НК РФ).

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

Федеральный сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов урегулирован гл. 25.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г.

В данной главе предусмотрены два подвида сборов. Это сборы за пользование объектами:

- животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов;
- водных биологических ресурсов.

Указанные сборы будут рассмотрены отдельно.

Сборы за пользование объектами животного мира.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 333.1 НК РФ).

В соответствии с п. п. 1, 2 ст. 29 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 209-ФЗ "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов..." разрешения на добычу охотничьих ресурсов выдаются физическим лицам и юридическим лицам, у которых возникло право на добычу охотничьих ресурсов в соответствии с указанным Федеральным законом. Любой вид охоты может осуществляться только после получения разрешения на добычу охотничьих ресурсов, допускающего отлов или отстрел одной или нескольких особей диких животных, если иное не предусмотрено указанным Федеральным законом.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление разрешения на добычу объектов животного мира (охотничьих ресурсов) на территории Российской Федерации. В НК РФ применяется термин "объект обложения", которому соответствуют определенные объекты животного мира. Соответственно, объекты обложения и ставки сборов предусмотрены в п. 1 ст. 333.3 НК РФ (например, лось - 1500 руб., кабан - 450 руб., тетерев - 20 руб.).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается в меньшем размере. Так, в силу п. 2 ст. 333.2 НК

Налоговое право

РФ не признаются объектами обложения объекты животного мира, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Кроме того, п. 2 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора снижаются на 50%.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира (п. 1 ст. 333.4 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами животного мира уплачивают при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов.

В силу п. 2 ст. 333.1 НК РФ плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов также признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

В соответствии с п. 19 ст. 1 Федерального закона от 20 декабря 2004 г. N 166-ФЗ "О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов" разрешение на добычу (вылов) водных биоресурсов - документ, удостоверяющий право на добычу (вылов) водных биоресурсов. Следует учитывать, что в силу ч. 1 ст. 24 указанного Федерального закона граждане вправе осуществлять любительское и спортивное рыболовство на водных объектах общего пользования свободно и бесплатно, если иное не предусмотрено данным Федеральным законом (в частности, в ст. ст. 24, 26 установлены ограничения).

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 26 июля 2007 г. N 45 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами положений гл. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части взыскания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов" даются разъяснения относительно уплаты сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов. В частности, в п. 1 Постановления подчеркивается, что от указанного сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов следует отличать государственную пошлину, которая взимается на основании ст. 333.33 НК РФ. Кроме того, в соответствии с п. 4 данного Постановления, по смыслу ст. ст. 333.2, 333.4 и 333.5 НК РФ в их взаимосвязи сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов исчисляется исходя из объема таких ресурсов, указанного в лицензии (разрешении) на пользование. Ввиду этого судам необходимо учитывать, что объем фактически добытых (выловленных) водных биологических ресурсов не имеет значения для исчисления указанного сбора, в связи с чем перерасчет суммы сбора по количеству фактически добытых (выловленных) ресурсов не производится.

Налоговое право

Последнее разъяснение соответствует характеру рассматриваемого платежа как сбора, который в силу п. 2 ст. 8 НК РФ подлежит уплате при предоставлении права, а не по результатам использования данного права. Иными словами, в общем случае сбор уплачивается именно в целях получения юридически значимых действий, то есть за процедуру, а не за положительный для плательщика результат. В Постановлении КС РФ от 23 мая 2013 г. N 11-П разъяснено, что НК РФ не предполагает возврата уплаченной государственной пошлины в случае отказа в предоставлении лицензии на розничную продажу алкогольной продукции.

Юридически значимым действием, за которое необходимо уплатить сбор, является предоставление права (лицензии) на изъятие объекта водных биологических ресурсов из окружающей природной среды. В НК РФ применяется термин "объект обложения", которому соответствуют определенные объекты водных биологических ресурсов. Соответственно, объекты обложения и ставки сборов предусмотрены в п. п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ (например, в Дальневосточном бассейне: треска - 3000 руб. за тонну, в Северном бассейне: креветка северная - 3000 руб. за тонну, во внутренних водных объектах: судак - 1000 руб. за тонну; гренландский тюлень - 10 руб. за тонну).

В Определении КС РФ от 2 октября 2007 г. N 691-О-О разъяснено, что возникновение обязанности по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связано, прежде всего, с фактом получения (выдачи) лицензии (разрешения), в которой в числе прочего указываются квота добычи (вылова) и район промысла. Это также подтверждается положением ст. 11 Федерального закона "О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов", согласно которому одним из оснований возникновения права пользования водными биоресурсами является разрешение на их добычу (вылов).

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, в которых сбор не уплачивается либо уплачивается в меньшем размере. Пункт 6 ст. 333.3 НК РФ устанавливает, что ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях. Согласно п. п. 7, 9 данной статьи ставки сбора для некоторых организаций и предпринимателей, в т.ч. для рыболовецких артелей (колхозов) устанавливаются в размере 15% от общеустановленных.

Сумма сбора определяется как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов на дату начала срока действия разрешения (п. 2 ст. 333.4 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 333.5 НК РФ плательщики сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов, а также в случаях, предусмотренных гл. 25.1 НК РФ, - единовременного взноса. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность

Налоговое право

между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа. Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Водный налог

Водный налог является федеральным прямым налогом, предусмотренным гл. 25.2 НК РФ, действующей с 1 января 2005 г. Предшественником данного налога является плата за пользование водными объектами, которая уплачивалась на основании Федерального закона от 6 мая 1998 г. N 71-ФЗ "О плате за пользование водными объектами" (утратил силу).

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 333.9 НК РФ (п. 1 ст. 333.8 НК РФ).

В соответствии с Водным кодексом Российской Федерации 1995 г. (ВК РФ 1995 г.), действовавшим до 1 января 2007 г., нормативными правовыми актами, принятыми в его развитие, и Законом Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах" (далее - Закон о недрах) специальное и (или) особое водопользование осуществлялось исключительно на основании лицензии. При этом пользование поверхностными водными объектами осуществлялось на основании лицензии на водопользование и договора пользования водными объектами, выдаваемой и заключаемого в соответствии с положениями данного Водного кодекса; а пользование подземными водными объектами - на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод, выдаваемой в соответствии с требованиями Закона о недрах. Таким образом, плательщиками водного налога до 1 января 2007 г. являлись организации и физические лица, осуществлявшие пользование водными объектами на основании указанных лицензий.

Водным кодексом Российской Федерации 2006 г. (ВК РФ 2006 г.), вступившим в силу с 1 января 2007 года, отменена система лицензирования пользования поверхностными водными объектами. В соответствии со ст. ст. 9 - 11 ВК РФ 2006 г. право пользования поверхностными водными объектами приобретается на основании договора водопользования или решения о предоставлении водных объектов в пользование.

Соответственно, в силу п. 2 ст. 333.8 НК РФ не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о

Налоговое право

предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после 1 января 2007 г.

Однако изложенное не означает, что положения гл. 25.2 НК РФ после 1 января 2007 года утратили актуальность.

Во-первых, в силу п. 3 ст. 9 ВК РФ 2006 г. физические лица, юридические лица приобретают право пользования подземными водными объектами по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах. Статья 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

Таким образом, пользование подземными водными объектами продолжает оставаться объектом обложения водным налогом, а водопользователи, осуществляющие данный вид водопользования, являются плательщиками водного налога на основании лицензий на право пользования недрами в целях добычи подземных вод, выданных как до 1 января 2007 года, так и после этого срока. Указанная позиция изложена, например, в письме Минфина России от 12 октября 2007 г. N 03-06-03-02/14.

Во-вторых, поскольку до 1 января 2007 года было выдано существенное количество лицензий на водопользование в соответствии с положениями Водного кодекса Российской Федерации 1995 г., а сроки действия данных лицензий обычно составляют несколько лет, положения гл. 25.2 НК РФ некоторое время будут актуальны и в этой части.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2012 г. N 13321/11 разъяснено, что гл. 25.2 НК РФ в качестве налогоплательщиков водного налога признает лиц, осуществляющих только специальное или особое водопользование. Выдача налогоплательщику в 2003 году лицензии на водопользование сама по себе не свидетельствует об осуществлении специального водопользования. Характер водопользования (общее, специальное или особое) подлежал определению исходя из целей и способов осуществления данного пользования. При этом в соответствии со ст. 86 ВК РФ 1995 г. общее водопользование, под которым понималось использование водных объектов без применения сооружений, технических средств и устройств, могло осуществляться как на водных объектах общего пользования, так и на водных объектах, не состоящих в общем пользовании. Кроме того, ВК РФ 1995 г. под особым водопользованием понимал использование находящихся в федеральной собственности водных объектов, предоставленных по решению Правительства РФ, для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд (ст. 87). Специальное водопользование определялось ВК РФ 1995 г. (ст. 86) как использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств. Выданная налогоплательщику лицензия на пользование водными объектами в целях выращивания молодняка птиц не содержит указания об осуществлении водопользования с применением каких-либо сооружений, технических средств и устройств, что не позволяет отнести использование акваторий озер к специальному водопользованию.

Налоговое право

Объектом налогообложения водным налогом в силу п. 1 ст. 333.9 НК РФ признаются четыре вида пользования водными объектами (водопользования):

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

В п. 2 данной статьи приведен перечень видов водопользования, которые не признаются объектами налогообложения (в том числе забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий; использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты).

Исходя из ст. 333.10 НК РФ, налоговая база по водному налогу исчисляется по различным правилам в зависимости от вида водопользования:

- при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;
- при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства;
- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;
- при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговый кодекс РФ в ст. 333.12 предусматривает различные налоговые ставки, отличающиеся в зависимости от вида водопользования, вида водного объекта (поверхностный или подземный), а также территории, где оно осуществляется.

Примеры налоговых ставок:

- при заборе воды из поверхностных водных объектов водопользования в Волго-Вятском экономическом районе из бассейна реки Волга - 282 руб. за 1 тыс. куб. м воды; в Восточно-Сибирском экономическом районе из бассейна озера Байкал - 576 руб. за 1 тыс. куб. м воды. Если же забор воды в данных примерах производится из подземных водных объектов, то ставки налога составят 336 руб. и 678 руб. за 1 тыс. куб. м воды соответственно. При заборе воды из Балтийского моря ставка налога составит 8,28 руб. за 1 тыс. куб. м морской воды. Следует учесть, что ставки налога отличаются в зависимости от того, осуществлялся ли забор воды в пределах установленных лимитов (при их превышении применяется пятикратный размер налоговых ставок - п. 2 ст. 333.12 НК РФ). При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения ставка устанавливается в пониженном размере: 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды (п. 3 ст. 333.12 НК РФ).

Налоговое право

Следует учесть Постановление Президиума ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. N 5580/12: предоставление организациям и индивидуальным предпринимателям воды в целях удовлетворения хозяйственно-бытовых нужд в общем случае не может рассматриваться в качестве водоснабжения населения, так как заказчиками являются те же лица, которые используют воду для осуществления деятельности, предусмотренной их уставами;

- при использовании акватории поверхностных водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, в Волго-Вятском экономическом районе - 29,04 тыс. руб. в год за 1 кв. км используемой акватории;

- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики в бассейне реки Волга - 9,84 руб. за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии; в бассейне реки Северная Двина - 8,76 руб. за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии; в бассейне реки Дон - 9,72 руб. за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии;

- при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях в бассейне реки Нева - 1656 руб. за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава.

Исчисляется водный налог только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 333.13 НК РФ).

Налоговым периодом по водному налогу является квартал (ст. 333.11 НК РФ).

Срок уплаты водного налога - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 333.14 НК РФ).

Налоговая декларация по водному налогу должна быть представлена не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 333.15 НК РФ).

Государственная пошлина

Государственная пошлина - федеральный сбор, урегулированный гл. 25.3 НК РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее государственная пошлина уплачивалась в том числе на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. N 2005-1 "О государственной пошлине" (ныне утратил силу).

Согласно п. 1 ст. 333.16 НК РФ государственная пошлина - сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 НК РФ, 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 РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях настоящей главы выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

В Определении КС РФ от 1 марта 2007 г. N 326-О-П разъяснено, что государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является

Налоговое право

единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица (ст. 333.17 НК РФ). При этом указанные лица признаются плательщиками в случае, если они:

- 1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;
- 2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с гл. 25.3 НК РФ.

Перечень видов юридически значимых действий, для совершения которых в отношении плательщика необходимо уплатить государственную пошлину, а также размеры государственной пошлины предусмотрены в ст. ст. 333.19, 333.21, 333.23, 333.24, 333.26, 333.28, 333.30, 333.31, 333.32.1, 333.33 НК РФ. Соответственно, государственную пошлину необходимо уплачивать:

- при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям;
- при обращении в арбитражные суды;
- при обращении в Конституционный Суд Российской Федерации и конституционные (уставные) суды субъектов Российской Федерации;
- при обращении за совершением нотариальных действий;
- за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами;
- 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;
- за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по государственной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы;
- за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора;
- за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации лекарственных препаратов;
- за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий.

Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств устанавливаются ст. ст. 333.20, 333.22, 333.25, 333.27, 333.29, 333.32 и 333.34 НК РФ.

Президиумом ВАС РФ было доведено информационное письмо от 25 мая 2005 г. N 91. В частности, в п. 18 письма разъяснено, что уплата государственной пошлины иным лицом за истца (заявителя) законодательством не предусмотрена. Кроме того, ряд разъяснений содержится в информационном письме Президиума

Налоговое право

ВАС РФ от 13 марта 2007 г. N 117 "Об отдельных вопросах практики применения главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации". Так, в п. 4 отмечается, что гл. 25.3 НК РФ не содержит нормы об освобождении государственных и муниципальных учреждений от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым арбитражными судами. Вместе с тем необходимо учитывать, что если учреждение выполняет одновременно и функции государственного органа (органа местного самоуправления), вопрос об освобождении от уплаты государственной пошлины решается в зависимости от наличия оснований для применения подп. 1 и п. 1.1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ.

Необходимо учитывать, что в силу ст. ст. 22 - 23 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. Верховным Советом РФ 11 февраля 1993 г. N 4462-1) за совершение нотариальных действий, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе. Денежные средства, полученные нотариусом, занимающимся частной практикой, после уплаты налогов, других обязательных платежей поступают в собственность нотариуса. При этом, как разъяснено в Постановлении КС РФ от 19 мая 1998 г. N 15-П, Конституция РФ не запрещает государству передавать отдельные полномочия исполнительных органов власти негосударственным организациям, участвующим в выполнении функций публичной власти.

Ставки государственной пошлины установлены различными способами для разных юридически значимых действий и их особенностей; не исключен дифференцированный подход в зависимости от вида плательщика.

Обычно ставка пошлины установлена в твердой сумме. Так, по делам, рассматриваемым в арбитражных судах 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 ставка пошлины для физических лиц - 200 руб., для организаций - 2000 руб. (подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ). Соответственно, для оспаривания в арбитражном суде решения налогового органа по результатам проверки, независимо от доначисленных в нем сумм, индивидуальный предприниматель должен уплатить 200 руб., организация - 2000 руб. Другой пример - за государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий, связанных: с выдачей государственных регистрационных знаков на автомобили, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность, - 1500 руб.; с выдачей государственных регистрационных знаков на мототранспортные средства, прицепы, тракторы, самоходные дорожно-строительные и иные самоходные машины, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность, - 1000 руб.; с выдачей паспорта транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, - 500 руб.; с выдачей свидетельства о регистрации транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность, - 300 руб. (подп. 36 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Налоговое право

Достаточно редко гл. 25.3 НК РФ устанавливается процентная ставка государственной пошлины. Так, за право вывоза предметов коллекционирования по палеонтологии ставка государственной пошлины установлена как 10% стоимости вывозимых культурных ценностей (подп. 34 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Чаще ставка государственной пошлины устанавливается комбинированным способом. Так, при подаче в арбитражный суд искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, государственная пошлина исчисляется по правилам сложной регрессии: при цене иска до 100000 руб. - 4% цены иска, но не менее 2000 руб.; от 100001 руб. до 200000 руб. - 4000 руб. плюс 3% суммы, превышающей 100000 руб.; от 200001 руб. до 1000000 руб. - 7000 руб. плюс 2% суммы, превышающей 200000 руб.; от 1000001 руб. до 2000000 руб. - 23000 руб. плюс 1% суммы, превышающей 1000000 руб.; свыше 2000000 руб. - 33000 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 2000000 руб., но не более 200000 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает ситуации, в которых государственная пошлина не уплачивается - в ст. 333.35 установлены льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций. В частности, от уплаты государственной пошлины освобождаются физические лица - Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы - по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в КС РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния (подп. 11 п. 1). Также в статьях 333.36 - 333.39 НК РФ предусмотрен широкий спектр льгот. Например, в силу п. 1 ст. 333.37 НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются прокуроры и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов.

Кроме того, в ряде положений НК РФ предусмотрено увеличение (уменьшение) размера государственной пошлины в силу закона. Так, в силу п. 3 ст. 333.34 НК РФ 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.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины установлены в ст. 333.18 НК РФ. Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме (п. 3). По общему правилу пошлина уплачивается до начала совершения в отношении плательщика юридически значимого действия. Например, при обращении в КС РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям плательщики уплачивают государственную пошлину до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной) - подп. 1 п. 1. В то же время предусмотрены

Налоговое право

определенные исключения. Так, ответчики в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины, должны уплатить пошлину в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда (подп. 2 п. 1).

Поскольку размер государственной пошлины потенциально может быть изменен законодателем, следует учитывать, что исходя из принципа правовой определенности ее величина подлежит определению на момент обращения заинтересованного лица за юридически значимыми действиями. Данный вывод подтверждается, в частности, в Определении КС РФ от 23 сентября 2010 г. N 1177-О-О.

Судебные органы по ходатайству заинтересованного лица, исходя из его имущественного положения, могут освободить заинтересованное лицо от уплаты государственной пошлины, либо уменьшить ее размер, а также отсрочить (рассрочить) ее уплату (ст. 333.41, п. 2 ст. 333.20, п. 2 ст. 333.22, п. 3 ст. 333.23 НК РФ). Право суда на полное освобождение плательщика от уплаты государственной пошлины в настоящее время урегулировано в НК РФ как отражение правовой позиции КС РФ, изложенной в Определении от 13 июня 2006 г. N 274-О: суд может снижать размер государственной пошлины вплоть до нулевого размера, если иное уменьшение размера государственной пошлины или предоставление отсрочки (рассрочки) ее уплаты не обеспечивают беспрепятственный доступ к правосудию.

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины предусмотрены в ст. 333.40 НК РФ. Правила данной статьи являются специальными нормами и имеют определенные отличия от правил, установленных ст. ст. 78, 79 НК РФ. Например, в силу п. 2 ст. 78 НК РФ зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика. В то же время в силу п. 3 ст. 333.40 НК РФ заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело. К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, арбитражных судах, КС РФ и конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации, мировыми судьями, прилагаются решения, определения и справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины, а также подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, - копии указанных платежных документов.

Как это разъяснено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. N 13645/08, из п. 3 ст. 333.40 НК РФ следует, что для возврата государственной пошлины налогоплательщик обязан представить в налоговый орган справку суда об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или

Налоговое право

частичного возврата излишне уплаченной суммы государственной пошлины, лишь при непредставлении судебного акта о наличии указанных обстоятельств.

Кроме того, особенности правового регулирования возврата излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины состоят в том, что гл. 25.3 НК РФ не предусматривает начисления каких-либо процентов в пользу плательщика (аналогичных с установленными в п. 10 ст. 78 и в п. 5 ст. 79 НК РФ). Указанное правовое регулирование является "симметричным": пени за несвоевременную уплату государственной пошлины (например, в случае предоставления отсрочки) не начисляются в связи с отсутствием срока уплаты, установленного в законодательстве о налогах и сборах (п. 1 ст. 75 НК РФ); в соответствии с п. 2 ст. 333.41 НК РФ на сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты также не начисляются.

Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) - федеральный прямой налог, предусмотренный гл. 26 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 г. Предшественником данного налога являются отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которые уплачивались на основании Закона Российской Федерации "О недрах" (далее - Закон о недрах) и Федерального закона от 30 декабря 1995 г. N 224-ФЗ "О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы" (утратил силу). Нельзя также не отметить, что в соответствии с приложением 1 к Федеральному закону от 2 октября 2012 г. N 151-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2011 год" в федеральный бюджет НДПИ поступил в общей сумме 2007577900,4 тыс. руб., что превышает поступления от любого другого "внутреннего" налога.

Налогоплательщиками НДПИ в силу ст. 334 НК РФ являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом ст. 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. В силу ст. 9 данного Закона права и обязанности пользователя недр возникают с даты государственной регистрации лицензии на пользование участком недр. Как следует из п. 7 ст. 85 НК РФ органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Объектом налогообложения НДПИ на основании п. 1 ст. 336 НК РФ признаются три вида добытых (извлеченных) полезных ископаемых. Это полезные ископаемые:

1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном

Налоговое право

налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

При этом принципиальное значение имеет общее определение добытого полезного ископаемого, которое дано в п. 1 ст. 337 НК РФ: полезным ископаемым признается 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 национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.

Специальные определения даны в п. 2 ст. 337 НК РФ. Видами добытого полезного ископаемого являются в том числе: горючие сланцы; уголь (в соответствии с Классификацией, установленной Правительством РФ - Постановление Правительства РФ от 20 июня 2011 г. N 486), торф; углеводородное сырье; товарные руды; неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии; подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды и т.д.

В п. 2 ст. 336 НК РФ приведен перечень видов добытых (извлеченных) полезных ископаемых, которые не признаются объектом налогообложения НДС, в том числе: общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления.

Налоговая база по НДС, согласно п. п. 2, 3 ст. 338 НК РФ, в зависимости от вида полезного ископаемого определяется двумя способами, а именно как:

- стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа, газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья и газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья. Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 340 НК РФ;

- количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа, газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья и газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья. Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 339 НК РФ.

Налоговое право

Ряд разъяснений содержится в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. N 64 "О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости". В частности, в п. 4 данного Постановления Пленума отмечается, что оценка стоимости полезного ископаемого исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации возможна только в случае реализации налогоплательщиком продукции, признаваемой в соответствии со ст. 337 НК РФ полезным ископаемым. Если реализация данной продукции не осуществляется, при расчете налоговой базы по НДС надлежит руководствоваться подп. 3 п. 1 и п. 4 ст. 340 НК РФ, то есть определять налоговую базу на основе расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого исчисляется с учетом расходов налогоплательщика, произведенных им в налоговом периоде (п. 4 ст. 340 НК РФ). В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. N 11715/09 и от 8 ноября 2011 г. N 5292/11 на этот счет дано следующее разъяснение: расходы, произведенные налогоплательщиком, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций; при исчислении же налога на добычу полезных ископаемых расходы, предусмотренные НК РФ, напротив, формируют налоговую базу названного налога. Особый интерес представляет то, что в соответствии с Определениями КС РФ от 1 октября 2009 г. N 1269-О-О и N 1268-О-О, от 1 декабря 2009 г. N 1484-О-О в данные расходы включаются и суммы НДС, ранее уплаченного налогоплательщиком. В некоторой степени имеет место "налог на налог". С другой стороны, и в плане исчисления таких налогов, как НДС и акциз, технология "налог на налог" существует уже длительное время. В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база по НДС при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), с учетом акцизов (для подакцизных товаров).

Ставки НДС предусмотрены в ст. 342 НК РФ и различаются в зависимости от вида полезного ископаемого. В качестве примеров можно привести:

- 0% (0 руб. в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче, например, полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых и др.;

- от 3,8 до 8% для различных полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости;

- 470 руб. за 1 тонну добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв), на коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (Кз), на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти (Кд), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья (Кдв). Коэффициенты Кц, Кв и Кз

Налоговое право

определяются в порядке, установленном соответственно п. п. 3, 4 и 5 ст. 342 НК РФ. Коэффициенты Кд и Кдв определяются в соответствии со ст. 342.2 НК РФ;

- 590 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2013 года включительно), 647 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2014 года включительно), 679 руб. (начиная с 1 января 2015 года) за 1 тонну добытого газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья;

- 47 руб. за 1 тонну добытого антрацита. При этом налоговые ставки в отношении угля умножаются на коэффициенты-дефляторы, которые определяются и подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ (Постановление Правительства РФ от 3 ноября 2011 г. N 902 "О порядке определения и официального опубликования коэффициентов-дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля").

Исчисляется НДС только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, ст. 343 НК РФ).

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Срок уплаты НДС - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС должна быть представлена не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ).

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Транспортный налог

Транспортный налог – региональный налог

Транспортный налог обязателен к уплате владельцами транспортных средств на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Устанавливая транспортный налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных главой 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ.

При установлении транспортного налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться определенные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком в данном субъекте РФ.

Налогоплательщиками транспортного налога являются граждане, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 358 «Объект налогообложения» главы 28 «Транспортный налог» Налогового кодекса РФ.

Объекты налогообложения транспортным налогом:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и

Налоговое право

- другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу,
- самолеты, вертолеты,
- теплоходы, яхты, парусные суда, катера,
- снегоходы, мотосани,
- моторные лодки, гидроциклы,
- самоходные (буксируемые суда) и
- другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не являются объектом налогообложения транспортным налогом:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;
- морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

Налоговая база для расчета транспортного налога определяется:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в следующих пунктах), - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, - как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей)

Налоговое право

воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- в отношении водных и воздушных транспортных средств не указанных выше - как единица транспортного средства.

В отношении указанных выше транспортных средств налоговая база определяется отдельно по каждому виду транспортного средства.

Налоговым периодом для оплаты транспортного налога физическими лицами признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды. Все мы, владельцы транспортных средств, уже привыкли к тому, что ежегодно получаем из налоговой инспекции уведомление о необходимости уплатить транспортный налог и даже квитанцию для оплаты транспортного налога.

Граждане РФ не рассчитывают транспортный налог самостоятельно.

Это регламентировано пунктом 3 статьи 363 «Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу» Налогового кодекса РФ. А вот на предприятия возложена обязанность самостоятельно рассчитывать транспортный налог.

Порядок расчета транспортного налога определен в статье 362 «Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу» Налогового кодекса РФ и в соответствующих региональных законах.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ транспортный налог за полный год рассчитывают по формуле:

Годовая сумма транспортного налога		Налоговая база		Ставка налога		Повышающий коэффициент для дорогостоящих автомобилей
------------------------------------	--	----------------	--	---------------	--	--

Транспортный налог в 2017 году за неполный год рассчитывают с коэффициентом использования транспортного средства по следующей формуле:

Сумма транспортного налога за неполный год		Налоговая база		Ставка транспортного налога		Повышающий коэффициент для дорогостоящих автомобилей	Количество месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на владельца / 12 месяцев
--	--	----------------	--	-----------------------------	--	--	---

Налоговая база для расчета транспортного налога

Налоговое право

Налоговая база для расчета транспортного налога определено в статье 359 «Налоговая база» Налогового кодекса РФ. В зависимости от типа транспортного средства это:

- мощность двигателя в лошадиных силах – для транспортных средств с двигателями;
- валовая вместимость в регистровых тоннах – для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;
- единица транспортного средства – для остальных водных и воздушных транспортных средств.

Ставки для расчета транспортного налога

Базовые ставки транспортного налога установлены пунктом 1 статьи 361 «Налоговые ставки» Налогового кодекса РФ. На основе этих базовых ставок региональные власти устанавливают конкретные тарифы транспортного налога. Поэтому в регионах РФ ставки транспортного налога разные.

Базовые ставки транспортного налога на 2017 год

Объект налогообложения транспортным налогом	Базовая ставка транспортного налога
Легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с.	2,5 руб. за 1 л.с.
Легковые автомобили с мощностью двигателя от 100 до 150 л.с.	3,5 руб. за 1 л.с.
Легковые автомобили с мощностью двигателя от 150 до 200 л.с.	5 руб. за 1 л.с.
Легковые автомобили с мощностью двигателя от 200 до 250 л.с.	7,5 руб. за 1 л.с.
Легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 250 л.с.	15 руб. за 1 л.с.
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 20 л.с.	1 руб. за 1 л.с.
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя от 20 до 35 л.с.	2 руб. за 1 л.с.
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя свыше 35 л.с.	5 руб. за 1 л.с.
Автобусы с мощностью двигателя до 200 л.с.	5 руб. за 1 л.с.
Автобусы с мощностью двигателя свыше 200 л.с.	10 руб. за 1 л.с.
Грузовые автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с.	2,5 руб. за 1 л.с.

Налоговое право

Грузовые автомобили с мощностью двигателя от 100 до 150 л.с.	4 руб. за 1 л.с.
Грузовые автомобили с мощностью двигателя от 150 до 200 л.с.	5 руб. за 1 л.с.
Грузовые автомобили с мощностью двигателя от 200 до 250 л.с.	6,5 руб. за 1 л.с.
Грузовые автомобили с мощностью двигателя свыше 250 л.с.	8,5 руб. за 1 л.с.
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу	2,5 руб. за 1 л.с.
Снегоходы и мотосани с мощностью двигателя до 50 л.с.	2,5 руб. за 1 л.с.
Снегоходы и мотосани с мощностью двигателя свыше 50 л.с.	5 руб. за 1 л.с.
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя до 100 л.с.	10 руб. за 1 л.с.
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя свыше 100 л.с.	20 руб. за 1 л.с.
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя до 100 л.с.	20 руб. за 1 л.с.
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя свыше 100 л.с.	40 руб. за 1 л.с.
Гидроциклы с мощностью двигателя до 100 л.с.	25 руб. за 1 л.с.
Гидроциклы с мощностью двигателя свыше 100 л.с.	50 руб. за 1 л.с.
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость	20 руб. за 1 рег. т
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели	25 руб. за 1 л.с.
Самолеты, имеющие реактивные двигатели	20 руб. за 1 кгс
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей	200 руб. за 1 ТС

Налоговое право

Порядок расчета авансовых платежей по транспортному налогу

В ряде регионов установлены квартальные отчетные периоды по транспортному налогу. Если в вашем регионе введен такой порядок, вы обязаны рассчитывать авансовые платежи, итоговую сумму транспортного налога к уплате за отчетный год.

Формула расчета транспортного налога будет такой:

Транспортный налог за год к уплате		Годовая сумма транспортного налога		Сумма авансовых платежей, перечисленных в течение года
------------------------------------	--	------------------------------------	--	--

Если сумма транспортного налога получилась с копейками, округлите её по правилам арифметики. То есть значения менее 50 копеек отбрасываются, а значения 50 копеек и больше округляются до полного рубля.

Период использования транспортного средства для расчета транспортного налога

Платить транспортный налог нужно с месяца постановки до месяца снятия транспортного средства с учета.

Период использования транспортного средства – это количество месяцев владения транспортным средством, то есть когда оно было на вас зарегистрировано. Это важно, при расчете транспортного налога, если вы были собственником менее 1 года.

Месяц, в котором транспортное средство было поставлено на учет, и месяц, в котором оно снято с учета, считаются, как полноценные месяцы. Если вы поставили и сняли с учета транспортное средство в течение одного месяца, в расчете используйте 1 (один) месяц.

Снимайте обязательно с учета в ГИБДД свое транспортное средство:

- если вы не используете свое транспортное средство,
- ваш автомобиль пострадал в аварии, не подлежит восстановлению,
- находится в угоне,
- автомобиль списан с баланса.

В противном случае вам придется платить транспортный налог. Если ваше транспортное средство в угоне, вам обязательно нужно взять справку из полиции и предоставить её в налоговую инспекцию.

Повышающий коэффициент в отношении дорогостоящих автомобилей при расчете транспортного налога

С 2014 года были введены повышающие коэффициенты для расчета транспортного налога для автомобилей стоимостью свыше 3 миллионов рублей. И в 2017 году исчисление суммы транспортного налога производится с учетом данного повышающего коэффициента:

Исчисление суммы транспортного налога с учетом повышающего коэффициента	
Легковой автомобиль средней стоимостью	Повышающий коэффициент

Налоговое право

от 3 млн. до 5 млн. рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 2 до 3 лет	1,1
от 3 млн. до 5 млн. рублей включительно, с года выпуска которых прошло от 1 года до 2 лет	1,3
от 3 млн. до 5 млн. рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 1 года	1,5
от 5 млн. до 10 млн. рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет	2
от 10 миллионов до 15 миллионов рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет	3
от 15 миллионов рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет	3

При этом исчисление сроков, указанных в настоящем пункте, начинается с года выпуска соответствующего легкового автомобиля.

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей для целей расчета транспортного налога определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли.

Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей, к которым применяется повышающий коэффициент в очередном налоговом периоде, размещается не позднее 1 марта очередного налогового периода на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет".

За полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства:

- если регистрация транспортного средства произошла до 15-го числа соответствующего месяца включительно или
- снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца.

Месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении периода владения транспортным средством:

- если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или
- снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно.

Налоговое право

Уплата транспортного налога и авансовых платежей по транспортному налогу производится налогоплательщиками в местный бюджет по месту нахождения транспортных средств.

Порядок и сроки уплаты транспортного налога и авансовых платежей по транспортному налогу для налогоплательщиков-организаций устанавливаются законами субъектов РФ.

При этом срок уплаты налога не может быть установлен ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 363.1 Налогового кодекса РФ: «Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом».

Транспортный налог подлежит уплате налогоплательщиками - физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. При этом направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговую инспекцию по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по транспортному налогу.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают транспортный налог в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес является региональным прямым налогом, предусмотренным гл. 29 НК РФ, действующей с 1 января 2004 г. Налог на игорный бизнес ранее уплачивался на основании Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 142-ФЗ "О налоге на игорный бизнес" (утратил силу).

Региональные органы власти при регламентации налога на игорный бизнес в соответствии с п. 1 ст. 369 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ. Иные элементы данного налога, в том числе объект, база, период, сроки уплаты, регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Кроме того, если региональный закон вообще не принят, то применяются специально установленные федеральные ставки (п. 2 ст. 369 НК РФ), т.е. налог будет являться введенным и без нормотворческой активности региональных органов власти.

На территории Нижегородской области действует Закон Нижегородской области от 30 сентября 2009 г. N 194-З "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области".

Налоговое право

Следует отметить, что в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" с 1 июля 2009 г. вне специально созданных игорных зон (на территории Алтайского края; Приморского края; Калининградской области; Краснодарского края) возможно проведение азартных игр в букмекерских конторах, тотализаторах, их пунктах приема ставок. По этой причине в Законе Нижегородской области "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области" ставки установлены только для букмекерских контор и тотализаторов, их пунктов приема ставок, в противном случае налогами облагалась бы незаконная деятельность. При этом осуществление запрещенной деятельности в сфере игорного бизнеса (например, с использованием игровых автоматов вне зон) наказуемо по ст. 14.1.1 КоАП РФ.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (ст. 365 НК РФ). Отсутствие среди налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей следует из ч. 1 ст. 6 указанного Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании...": организаторами азартных игр могут выступать исключительно юридические лица, зарегистрированные в установленном порядке на территории Российской Федерации.

Соответственно, в ст. 364 НК РФ даны специальные определения, в том числе:

- игорный бизнес - предпринимательская деятельность по организации и проведению азартных игр, связанная с извлечением организациями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр;

- игровое поле - специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников азартной игры и только с одним работником организатора азартной игры, участвующим в указанной игре.

Ряд определений, подлежащих субсидиарному применению для целей гл. 29 НК РФ в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, дан в ст. 4 упомянутого Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании...". В их числе можно отметить следующие:

- азартная игра - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры;

- пари - азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

- букмекерская контора - игорное заведение, в котором организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр;

- тотализатор - игорное заведение, в котором организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр;

Налоговое право

- касса букмекерской конторы - часть пункта приема ставок букмекерской конторы, в которой организатор азартных игр принимает ставки от участников данного вида азартных игр, выплачивает выигрыши;

- касса тотализатора - часть пункта приема ставок тотализатора, в которой организатор азартных игр принимает ставки от участников данного вида азартных игр, выплачивает выигрыши;

- процессинговый центр букмекерской конторы - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы;

- процессинговый центр тотализатора - часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр проводит учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксирует результаты азартных игр, рассчитывает суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляет представление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок тотализатора;

- пункт приема ставок букмекерской конторы - территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы;

- пункт приема ставок тотализатора - территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет представление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора.

Объектами налогообложения согласно п. 1 ст. 366 НК РФ являются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр тотализатора;
- 4) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 5) пункт приема ставок тотализатора;
- 6) пункт приема ставок букмекерской конторы.

НК РФ в п. 2 ст. 366 предусматривает обязательную инициативную регистрацию объектов налогообложения налогом на игорный бизнес и постановку на учет самих налогоплательщиков в налоговом органе по месту установки (нахождения) объектов. Санкции за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса установлены в ст. 129.2 НК РФ.

С научной точки зрения объект обложения данным налогом можно определить как отдельные виды предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса с использованием игровых столов, игровых автоматов, тотализаторов, букмекерских контор.

Следует отметить, что налог на игорный бизнес имеет определенное сходство с ЕНВД и с патентной системой налогообложения. Налоги данной группы изначально ориентированы на налогообложение презюмируемого результата

Налоговое право

деятельности - дохода, исчисленного на основании внешних характеристик деятельности. В ЕНВД это - "вмененный доход" (ст. 346.27 НК РФ), в патентной системе налогообложения - "потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя" (ст. 346.47 НК РФ). В нормах НК РФ, регламентирующих уплату налога на игорный бизнес, ни о каком презюмируемом доходе не говорится, законодатель сразу указывает сумму налога. Но презюмируемый доход в налоге на игорный бизнес, очевидно, существует в силу п. 3 ст. 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными; а данный налог не является ни поимущественным, ни косвенным, ни ресурсным, ни "зарплатным", вследствие чего им может облагаться только доход, пусть даже презюмируемый и прямо в НК РФ не обозначаемый.

В связи с этим не совсем ясна позиция КС РФ, выраженная в Определении от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О: положения ст. ст. 366 и 367 НК РФ позволяют сделать вывод, что налог на игорный бизнес также имеет самостоятельный, отличный от других, объект налогообложения - игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы, и четко определенную налоговую базу, которая не может совпадать ни с налоговой базой по налогу на доходы физических лиц, ни с налоговой базой по ЕСН, поскольку этим налогом облагаются не доходы налогоплательщика от игровой деятельности, а его имущество. Исходя из такой позиции КС РФ можно прийти к парадоксальным выводам: если налог на игорный бизнес является поимущественным; то налогоплательщики ЕНВД, осуществляющие розничную торговлю через киоски, уплачивают данный налог в связи с владением киоском, а не в связи с ведением в нем розничной торговли и т.д.

Налоговая база (ст. 367 НК РФ) по каждому из объектов налогообложения предусмотрена как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Предельные ставки налога установлены в пункте 1 ст. 369 НК РФ:

- за один игровой стол - от 25000 до 125000 руб.;
- за один игровой автомат - от 1500 до 7500 руб.;
- за один процессинговый центр тотализатора - от 25000 до 125000 руб.;
- за один процессинговый центр букмекерской конторы - от 25000 до 125000 руб.;
- за один пункт приема ставок тотализатора - от 5000 до 7000 руб.;
- за один пункт приема ставок букмекерской конторы - от 5000 до 7000 руб.

К примеру, Закон Нижегородской области "О налоговой ставке при проведении азартных игр в Нижегородской области" предусматривает конкретные ставки налога на максимально возможном уровне:

- за один процессинговый центр тотализатора - 125000 руб.;
- за один процессинговый центр букмекерской конторы - 125000 руб.;
- за один пункт приема ставок тотализатора - 7000 руб.;
- за один пункт приема ставок букмекерской конторы - 7000 руб.

Исчисляется налог на игорный бизнес только налогоплательщиками (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 370 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Налоговое право

Срок уплаты налога на игорный бизнес - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371, п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес представляется налогоплательщиком не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций - это региональный прямой налог, предусмотренный гл. 30 НК РФ, которая действует с 1 января 2004 г. Предшественником данного налога является налог на имущество предприятий, который уплачивался на основании Закона РФ от 13 декабря 1991 г. N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ могут определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, органы власти субъектов РФ вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 2 ст. 380 НК РФ); не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 379 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 382 НК РФ); установить региональные налоговые льготы (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ). Если же региональные органы власти не регламентируют налоговую ставку, то налог тем не менее подлежит уплате по федеральным ставкам (п. 4 ст. 380 НК РФ).

К примеру, на территории Нижегородской области действует Закон Нижегородской области от 27 ноября 2003 г. N 109-3 "О налоге на имущество организаций".

Налоговый кодекс РФ в п. 1 ст. 373 в качестве общей нормы предусматривает, что налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Объектом налога согласно общей норме, закрепленной в п. 1 ст. 374 НК РФ, для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

В Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О разъяснено, что по смыслу п. 1 ст. 38 и ст. 374 НК РФ, объектом налогообложения налогом на

Налоговое право

имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, т.е. таких активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности. Исходя из Определения КС РФ от 21 апреля 2011 г. N 500-О-О, содержащиеся в нормативных актах характеристики основных средств отражают объективные экономические свойства указанного имущества - использование для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, способность объекта приносить организации экономическую выгоду и т.д.

Особенности определения облагаемого имущества для иностранных организаций предусмотрены в п. п. 2, 3 ст. 374 НК РФ.

Движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств, не признается объектом налогообложения рассматриваемым налогом (подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ). Таким образом, налог на имущество организаций сближается с налогом на имущество физических лиц, которым облагается только недвижимое имущество.

Соответственно, с научной точки зрения объектом налогообложения для российских организаций в общем случае является факт владения определенными видами имущества, которые подлежат учету в качестве основных средств. С целью определения данных видов имущества необходимо использовать Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н. В частности, п. 4 данного нормативного правового акта предусматривает, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Исходя из п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации", в случае приобретения в собственность объектов недвижимости приобретатель становится плательщиком налога на имущество организаций независимо от наличия государственной регистрации перехода права собственности, поскольку в силу законодательства о бухгалтерском учете такая регистрация не указана среди обязательных условий учета соответствующих объектов на балансе в качестве основных средств. В то же время на основании Постановления Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. N 4451/10 при

Налоговое право

строительстве объектов недвижимости нормы ПБУ 6/01 не могут толковаться как допускающие признание в качестве основных средств таких объектов, в отношении которых еще необходимо осуществление дополнительных капитальных вложений для доведения их до состояния готовности и возможности эксплуатации. Факт регистрации права собственности на законченный капитальным строительством объект недвижимости сам по себе не означает соответствие этого объекта условиям ПБУ 6/01. Собственно говоря, тот же подход имеет место и в п. 8 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: при рассмотрении споров, связанных с исчислением налоговой базы по налогу на имущество организаций, необходимо иметь в виду, что если конкретное имущество требует доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации, такое имущество может учитываться в качестве основного средства и признаваться объектом налогообложения только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости с учетом соответствующих расходов.

Налог на имущество организаций иногда называют "бухгалтерским" налогом. В частности, это иллюстрируется в п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. N 148: лизингополучатель является плательщиком налога на имущество организаций в отношении имущества, предоставленного в лизинг, в том случае, если в соответствии с договором лизинга лизинговое имущество отражено у него на балансе в качестве основных средств.

Статья 374 НК РФ (п. 4) предусматривает, какие именно виды имущества не признаются объектами налогообложения: земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Федеральные налоговые льготы предусматриваются ст. 381 НК РФ. От налогообложения в том числе освобождаются религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Имеет место определенная взаимосвязь налогов на прибыль и на имущество организаций. Несколько упрощенно можно утверждать, что амортизируемое имущество (п. 1 ст. 256 НК РФ), являющееся основным средством, постепенно "переносит" свою стоимость на расходы по налогу на прибыль путем амортизации (ст. ст. 257 - 259.3 НК РФ), вследствие чего, соответственно, снижается его остаточная стоимость. Таким образом, платежи по налогу на имущество с конкретного основного средства с течением времени, как правило, уменьшаются.

Налоговое право

Когда остаточная стоимость основного средства станет равной нулю, налог на имущество с него более не уплачивается, хотя само основное средство, возможно, еще может приносить организации экономические выгоды (доход).

Предельная налоговая ставка установлена в п. 1 ст. 380 НК РФ как 2,2%.

К примеру, Закон Нижегородской области "О налоге на имущество организаций" предусматривает конкретную налоговую ставку на максимально возможном уровне - 2,2% (ст. 2).

Исчисляется налог на имущество организаций только самими налогоплательщиками (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ).

В Законе Нижегородской области "О налоге на имущество организаций" прямого указания относительно отчетных периодов нет, но они являются установленными исходя из анализа положений данного Закона (налог уплачивается в том числе по итогам отчетных периодов - ст. 3).

Срок уплаты налога на имущество организаций по итогам налогового периода - 10 рабочих дней с 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 3 Закона Нижегородской области; п. 3 ст. 386 НК РФ). Кроме того, налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по итогам отчетного периода в срок 10 рабочих дней по прошествии 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (ст. 3 Закона Нижегородской области, п. 2 ст. 386 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ). Расчеты по авансовым платежам должны представляться не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ).

К примеру, Закон Нижегородской области "О налоге на имущество организаций" предусматривает региональные налоговые льготы. В силу ст. 2.1 данного Закона освобождаются от налогообложения организации городского наземного и подземного электрического транспорта, организации, осуществляющие пассажирские перевозки фуникулерами и канатными дорогами (за исключением имущества, переданного в аренду); организации, выполняющие государственный оборонный заказ по созданию ядерных боеприпасов, в объеме работ которых научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70%, - в размере 25% от суммы, подлежащей перечислению в бюджет.

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Налоговое право

Земельный налог

Земельный налог устанавливается Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Налогоплательщиками налога на землю признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

3) земельные участки из состава земель лесного фонда;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

5) земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на день внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого земельного участка.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговое право

Для налогоплательщиков - физических лиц налоговая база определяется налоговыми органами.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 рублей на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов I и II групп инвалидности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" (в редакции Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 года N 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года N 175-ФЗ "О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча" и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 года N 2-ФЗ "О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне";

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму, производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

Налоговое право

1) 0,3 процента в отношении земельных участков:

отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

2) 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

2. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка, а также в зависимости от места нахождения объекта налогообложения применительно к муниципальным образованиям, включенным в состав внутригородской территории города федерального значения Москвы в результате изменения его границ, в случае, если в соответствии с законом города федерального значения Москвы земельный налог отнесен к источникам доходов бюджетов указанных муниципальных образований.

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) утратил силу. - Федеральный закон от 29.11.2004 N 141-ФЗ;

4) религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

5) 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 земельных участков, используемых ими для осуществления 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 фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому

Налоговое право

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 земельных участков, используемых 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;

6) организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

7) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов - в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

8) утратил силу. - Федеральный закон от 29.11.2004 N 141-ФЗ;

9) организации - резиденты особой экономической зоны, за исключением организаций, указанных в пункте 11 настоящей статьи, - в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок;

10) организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково", - в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра "Сколково" и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом;

11) судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, - в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на десять лет;

12) организации - участники свободной экономической зоны - в отношении земельных участков, расположенных на территории свободной экономической зоны и используемых в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, сроком на три года с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Налоговое право

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Налогоплательщики - физические лица, имеющие право на налоговые льготы, представляют заявление о предоставлении льготы и документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу, в налоговый орган по своему выбору.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 398 НК.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками - физическими лицами в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают всю сумму налога.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на имущество физических лиц

1 января 2017 года стартует очередной этап налоговой реформы, нацеленной на существенное пополнение государственной казны и напрямую затрагивающей интересы собственников недвижимости в вопросах её налогообложения.

Вступившие в силу 1 января 2015 года изменения в Налоговом кодексе, изложенные в его новой главе 32 "Налог на имущество физических лиц", законодательно установили порядок взимания налогов, исходя из кадастровой стоимости недвижимости, и их дифференцирование органами власти муниципальных образований.

В настоящее время налоговые инновации набирают обороты и, преодолев первый год адаптационного периода, начинают следующий этап повышения налогов. С равной скоростью они будут расти до конца 2018 года, который станет завершающим в процессе перехода к системе уплаты налогов в полном объеме.

Пока же этот рост сдерживается механизмом использования понижающих коэффициентов, нивелирующих весьма значительную разницу между применяемой ранее для расчёта налогов инвентаризационной стоимостью

Налоговое право

объектов и внедряемой в формирование налогооблагаемой базы их кадастровой оценкой.

Как будет делаться расчёт налогов за 2016 год и далее и есть тема настоящей статьи.

Объекты налогообложения

В категорию налогооблагаемых объектов недвижимости, установленных статьёй 401 НК РФ, включены:

- квартиры, домостроения, комнаты и другие помещения жилого типа;
- относящиеся к жилому фонду незавершённые строительные объекты;
- содержащие хотя бы одно жилое помещение единые недвижимые комплексы;
- гаражи и места для стоянки машин;
- хозяйственные строения, площадью до 50 м²(бани, теплицы, сараи, сараи), находящиеся на садовых, дачных, огородных участках и участках для ИЖС или ЛПХ.

Имущество из состава общего имущества многоквартирного дома объектом налогообложения не является.

Схема расчёта налога на имущество

По налоговой реформе, принятая схема расчёта налога на имущество основана на применении в качестве налогооблагаемой базы кадастровой стоимости объектов, постепенно вытесняющей устаревшую и непригодную для использования их инвентаризационную стоимость.

Налоговые вычеты

При расчёте налога, в соответствии со статьёй 403 НК РФ, общая кадастровая стоимость объекта недвижимости, используемая в качестве налогооблагаемой базы, уменьшается на величину минимума, не облагаемого налогом - кадастровой стоимости части площади объектов:

- площади в 20 м²- для квартир, являющихся основным жильём;
- площади в 10 м²- для комнат;
- площади в 50 м²- для домов;
- в 1 млн.руб. - для единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом).

При наличии в собственности нескольких объектов недвижимости налоговый вычет предоставляется только на 1 из них для каждого вида (на один гараж, один дом и на одну квартиру). Выбор объекта собственник делает самостоятельно, в противном случае, это сделает налоговая служба, ориентируясь на своё усмотрение.

Примечание:

1. Для расчёта налогов кадастровая стоимость должна соответствовать значению на 01 января налогового периода. Получить сведения о ней можно на ресурсе Росреестра, в МФЦ, при личном обращении территориальный орган Росреестра.

2. Местные власти вправе самостоятельно изменять льготы, размеры вычетов и перечень категорий льготников.

Понижающие коэффициенты

Налоговое право

Применение понижающих коэффициентов в расчётах налоговых нагрузок на объекты недвижимости позволяет несколько смягчить психологическую перестройку сознания людей на новые правила налогообложения.

В период с 2015 по 2018 годы эти коэффициенты, с одной стороны, снижая сумму налога, но, с другой, равномерно увеличиваясь на каждом новом этапе переходного 5-летнего срока, постепенно приводят к росту налоговой нагрузки до 100%-го значения к 2019 году, за который налог будет уплачиваться в 2020 году.

По временным этапам переходного периода увеличение размера понижающего коэффициента K происходит так, как определено в пункте 8 статьи 408 НК РФ:

1. $K = 0.2$ - для 1-го этапа (за 2015 год)
2. $K = 0.4$ - для 2-го этапа (за 2016 год)
3. $K = 0.6$ - для 3-го этапа (за 2017 год)
4. $K = 0.8$ - для 4-го этапа (за 2018 год)
5. $K = 1$ - для 5-го этапа (за 2019 год), то есть понижающий коэффициент станет максимальным и уже применяться не будет, так как на итог он уже никак не повлияет.

Для расчёта налога за 2016 год необходимо использовать коэффициент $K=0.4$, а для 28 регионов, где реформа началась раньше, - коэффициент 0.6, для ещё не подключившихся к реформе областей - этот коэффициент равен 0.2 (подробности здесь).

До 1 января 2020 года все субъекты РФ обязаны перейти на расчёт налогов на имущество, производимый из его кадастровой стоимости.

Налоговые ставки

Налоговая ставка - это доля от стоимости объекта налогообложения, подлежащая уплате в виде налога. При расчёте налогов на недвижимость применяется пропорциональная налоговая ставка, выраженная в определённом проценте от налогооблагаемой базы независимо от её объема.

Налоговым кодексом РФ (статья 406) установлены 3 группы максимально возможных ставок, в зависимости от типа объектов недвижимости и используемого диапазона величины их кадастровой стоимости:

- $C = 0.1\%$ от кадастровой стоимости объектов недвижимости:

1. домов, квартир, комнат и иных помещений жилого типа;
2. незавершенных построек, планируемых для использования в качестве жилья;
3. гаражей;
4. единых недвижимых комплексов, содержащих хотя бы 1 жилое помещение;
5. машино-мест;
6. хозяйственных строений с площадью, не превышающей 50 м², расположенных на земельных участках для ИЖС, ЛПХ, садоводства дачного хозяйства и огородничества.

- $C = 2\%$ от кадастровой стоимости объектов:

1. недвижимого имущества с кадастровой стоимостью свыше 300 млн руб.;

Налоговое право

2. нежилых помещений - офисов, административных и коммерческих заведений (магазинов, объектов общепита и бытового обслуживания).

- $C = 0.5\%$ от кадастровой стоимости - для всех остальных строений.

Как выводится формула для расчёта налогов

По самому общему правилу, расчёт суммы налога на каждый отдельный объект ведётся так: процентная доля налоговой базы умножается на соответствующую налоговую ставку.

Для дальнейших пояснений расчёта налогов введём обозначения:

- N - подлежащая к уплате сумма налога в год (руб.)
- H - налоговая база (руб.)
- C - налоговая ставка (%)

Применив эти обозначения, получим общую формулу:

$$N = H \times C,$$

которую далее преобразуем для расчёта налогов на недвижимость, сообразно установленному порядку налогообложения, последовательно вводя обозначения других величин, используемых для расчёта налога.

Поскольку налогооблагаемая база формируется исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости, сумма налога, рассчитанная на основе полной кадастровой стоимости, должна быть такой:

$$N = N_{\text{кад}} \times C, \text{ где}$$

- $N_{\text{кад}}$ – налоговая база от кадастровой стоимости объекта недвижимости;
- C - налоговая ставка.

Но в Налоговый кодекс РФ введена 32 глава, в статье 403 (пункты 3, 4, 5, 6) которой говорится, что размер налоговой базы на квартиры, комнаты и дома, а также на единые недвижимые комплексы, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом), уменьшается на объём вычетов.

Следовательно, изначальная формула для расчёта налога должна стать такой:

$$N = N_{\text{кад}} - W, \text{ где}$$

- $N_{\text{кад}}$ - кадастровая стоимость объекта, используемая в качестве налогооблагаемой базы (руб.);
- W - налоговый вычет (руб.).

Налоговый вычет W рассчитывается в 2 арифметических действия:

1. вычисляется удельный показатель кадастровой стоимости, для чего общая кадастровая стоимость объекта делится на его общую площадь:

$$U = N_{\text{кад}} / S, \text{ где}$$

- U - удельный показатель кадастровой стоимости, в руб./м²;
- S - площадь объекта (комнаты, квартиры, дома), в м²;
- $N_{\text{кад}}$ - кадастровая стоимость объекта, используемая в качестве налогооблагаемой базы (руб.);

2. удельный показатель кадастровой стоимости умножается на площадь, установленную законом для вычета:

$$W = U \times S_w = (N_{\text{кад}} / S) \times S_w$$

где S_w – площадь вычета (м²), которая: в соответствии со статьёй 403 НК РФ, составляет:

- 20 м² - для квартир,

Налоговое право

- 10 м²- для комнаты,
- 50 м²- для жилых домов,
- и в денежном выражении в 1 млн. руб. - для единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом)

Итоговая формула для расчёта налога получается такой:

$$N = (N_{\text{кад}} - W) \times C = (N_{\text{кад}} - U \times S_w) \times C = (N_{\text{кад}} - N_{\text{кад}}/S \times S_w) \times C$$

По приведённой схеме будут рассчитываться налоги на недвижимость, начиная с 1 января 2020 года за 2019 год и. соответственно налоговым периодам периодам, далее.

Из формулы видно, что она применима и для тех объектов недвижимости, для которых вычет не установлен. Для них налоговый вычет $W=0$.

Пример

Можно прикинуть размер налога на квартиру площадью 70 м², кадастровая стоимость которой в 2020 году будет, скажем, 3 млн.руб.

В этом случае исходные данные для расчёта налога такие:

- $S = 70$ м²- общая площадь квартиры
- $S_w = 20$ м²- площадь, не облагаемая налогом, вычитающаяся из площади квартиры при расчёте налогового вычета

- $N_{\text{кад}} = 3$ млн.руб. – кадастровая стоимость квартиры

- $C = 0.1$ % - базовая налоговая ставка.

Численные значения нужно подставить в расчётную формулу:

$$N = (3\,000\,000 \text{ руб.} - 3\,000\,000 \text{ руб.} / 70 \text{ м}^2 \times 20 \text{ м}^2) \times 0.001 = 2\,142.86 \text{ руб.}$$

Значит, в 2020 году налог за приведённую в качестве примера квартиру составит 2 142.86 руб.

Если квартира находится в долевой собственности, то налог между всеми её собственниками разделится пропорционально долям их владения квартирой.

Схема расчёта налога на недвижимость в переходный период

В период до 2020 года, именуемый “переходным”, для расчёта налогов установлена более сложная методика расчёта налога. Она позволяет нивелировать “налоговые всплески”.

В формуле применяются понижающие коэффициенты (о них уже сказано в начале статьи), а в качестве рассчитываемой налогооблагаемой базы используется как кадастровая, так и инвентаризационная стоимости объекта недвижимости.

Сама же формула (с ранее введёнными обозначениями) выглядит так, как указано в пункте 8 статьи 408 НК РФ:

$$N = (N - N_{\text{инв}}) \times K + N_{\text{инв}}, \text{ где}$$

- $N_{\text{инв}}$ - налог, рассчитанный, исходя из инвентаризационной стоимости объекта, соответствующей последнему налоговому периоду;

- N - налог, рассчитанный исходя из кадастровой стоимости, то есть умножением ставки налога на кадастровую стоимость, уменьшенную на величину налогового вычета (методика расчёта приведена выше).

- K - понижающий коэффициент.

Из формулы видно, что пока недостающим звеном в ней является налог от инвентаризационной стоимости объекта.

Как он рассчитывается?

Налоговое право

Казалось бы, просто - нужно лишь перемножить инвентаризационную стоимость объекта и соответствующую ей ставку налога. Значит, предстоит узнать инвентаризационную стоимость. Данные по ней по специальной методике готовят БТИ. Иным порядком, кроме как получить её при обращении в это учреждение, невозможно. И только уже имея на руках предоставленные материалы, можно приступить к расчёту налога. Но как быть с налоговой ставкой?

Налоговые ставки, применяемые для расчёта налога на объект недвижимости, исходя из его инвентаризационной стоимости, являются расчётными величинами, зависящими от других показателей - суммарной инвентаризационной стоимости, коэффициента-дефлятора и доли в праве собственности на объект. Уточним все эти понятия.

Коэффициент-дефлятор, суммарная инвентаризационная стоимость, ставка налога от инвентаризационной стоимости

- Коэффициент-дефлятор

Кдеф - это, своего рода, корректор потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации, который учитывает их изменение, произошедшее в предшествующем каждому календарному году периоде.

На каждый календарный год его значения устанавливаются Министерством экономического развития России, а приказы по этому вопросу подлежат обязательной публикации. Так, на 2016 год установлено значение Кдеф= 1.514, а на 2017 год установлен Кдеф= 1.623.

Коэффициент-дефлятор используется и для индексации суммарной инвентаризационной стоимости объектов недвижимости при её использовании для расчёта налоговых нагрузок.

- Суммарная инвентаризационная стоимость

Суммарная инвентаризационная стоимость представляет собой, как и следует из названия, сумму инвентаризационных стоимостей всех строений, сооружений и помещений, находящихся в собственности налогоплательщика и расположенных на территории одного муниципального образования, где на них местными властями устанавливаются налоги.

Чтобы получить суммарную инвентаризационную стоимость объектов недвижимости, нужно умножить сумму их инвентаризационной стоимости, полученных в БТИ, на коэффициент-дефлятор.

• Ставка налога на объект недвижимости, установленная исходя из его инвентаризационной стоимости

Ставка налога на объект недвижимости, исходя из его инвентаризационной стоимости, определяется по способу, указанному в пункте 4 статьи 406 НК РФ.

Сначала перемножением суммарной инвентаризационной стоимости и коэффициента-дефлятора устанавливается группа, в которую попадает объект:

- до 300 тыс. руб. включительно;
- свыше 300 тыс.руб. и до 500 тыс. руб. включительно;
- свыше 500 тыс.руб. включительно,

и соответственно конкретной группе выбирается ставка налога:

--	--

Налоговое право

суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, умноженная на коэффициент-дефлятор (с учётом доли в праве общей собственности на каждый из таких объектов), тыс.руб.	ставка налога, $C_{инв}$.
до 300 000 включительно	0.1% включительно
от 300 000 до 500 000 включительно	свыше 0.1% до 0.3% включительно
свыше 500 000	от 0.3% до 2% включительно

Формула для расчёта налога на объект недвижимости, исходя из его инвентаризационной стоимости, будет такой:

$Н_{инв} = Н_{инвх} \cdot К_{дефх} \cdot С_{инв}$, где

- $Н_{инв}$ - налогооблагаемая база от инвентаризационной стоимости;
- $Н_{инв}$ - суммарная инвентаризационная стоимость объекта за предыдущий налоговый период;
- $С_{инв}$ - налоговая ставка от инвентаризационной стоимости;
- $К_{деф}$ - коэффициент-дефлятор.

Итак, при расчёте налога используется сумма инвентаризационных стоимостей, умножаемая далее на коэффициент-дефлятор и на соответствующую ставку налога, а не сумма отдельных налогов за каждый объект.

Уплата налогов, рассчитываемых исходя из их инвентаризационной стоимости, за каждый объект в отдельности происходит лишь в случае нахождения объектов в разных местностях, которые подведомственны разным муниципалитетам (один объект в Ленинградской области, другой - в Вологодской, и т.д.), которые вправе самостоятельно устанавливать налоговые ставки, и ставки эти в этих разных местностях могут различными.

Пример

Пусть в собственности будут только квартира и гараж, находящиеся в одном городе.

Инвентаризационная стоимость квартиры, по оценке БТИ, пусть будет равной в 700 тыс. руб., а инвентаризационная стоимость гаража - 100 тыс. руб.

Как упомянуто выше, на 2016 год установлен коэффициент-дефлятор $К_{деф} = 1.514$.

Суммарная инвентаризационная стоимость 2-х объектов составит:

$(700\ 000 \text{ руб.} + 100\ 000 \text{ руб.}) \times 1.514 = 1\ 211\ 200 \text{ руб.}$, то есть свыше 500 тыс.руб.

Теперь рассчитаем налог, определив из таблицы, приведённой выше, соответствие откорректированной стоимости налоговой ставке:

Налоговое право

- ставка 0.3%:
- налог = 1 211 200 руб x 0.003 = 3 633.6 руб.

Торговый сбор

Федеральный закон №382-ФЗ от 21 ноября 2014 года внес ряд изменений в Налоговый кодекс РФ. После принятия этого законопроекта появилось новое понятие «торговый сбор». Ему посвящена 33 глава НК РФ. Появление нового налогового платежа стало причиной множества вопросов от предпринимателей. Не все организации и ИП понимают, кто обязан его уплачивать, как его правильно рассчитывать.

Торговым сбором называется платеж в пользу государственного бюджета за право осуществлять торговлю с применением недвижимого и движимого имущества. Закон об этом налоге вступил в силу с 1 июля 2015 года.

В НК РФ сказано, что торговый сбор относится к числу местных платежей. Установить его на региональном уровне могут местные власти после выхода соответствующего федерального закона. Сейчас использовать этот налог можно на территории трех городов федерального значения – в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе.

На деле же торговый сбор в регионах России, за исключением Москвы, в 2017 году не используется. Даже Санкт-Петербург и Севастополь откладывают принятие решения о его введении.

Закон о торговом сборе №62 был принят Московской городской думой 17 декабря 2014 года. В нем прописаны особенности исчисления налога, льготы, суммы максимальных ставок, порядок исчисления и другие важные моменты.

Объектом обложения торгового сбора является используемое для осуществления деятельности имущество. Им может выступать торговая точка, помещение, целое здание, сооружение или объект недвижимости, при помощи которого производится торговля на розничном рынке. Обязанность уплачивать торговый сбор за текущий квартал возникает даже после единичного использования объекта налогообложения.

Платить налог должны организации и ИП, занимающиеся торговлей (розница, опт и мелкий опт). При этом не имеет значения, является ли их торговая точка стационарной или нет. А вот владельцы интернет-магазинов пока от уплаты этого сбора освобождены.

Законодательство не определяет фиксированные суммы налога, рассчитывать ее необходимо самостоятельно. Для этого используется следующая формула:

Торговый сбор = установленная ставка сбора (с учетом текущего коэффициента-дефлятора) x фактическое значение объекта

Конечное значение используемой ставки будет зависеть от регионального закона. В нем местные власти могут снижать размер ставок обязательных платежей, устанавливая ставки для разных районов города (например, максимальные значения могут использоваться в центральной части, а минимальные – в спальных районах). Но на федеральном уровне установлены

Налоговое право

ограничения относительно максимальных ставок. Сами же значения зависят от следующих факторов:

- вид осуществляемой деятельности;
- стоимость патента на ведение розничной торговли;
- площадь объекта налога.

Зато сумма сбора не зависит от суммы получаемой прибыли, места фактической регистрации ИП или организации, периодичности осуществления торговли.

Так как используется этот платеж по состоянию на 2017 год только на территории Москвы, то и нововведения относительно него были введены только в этом городе. Коснулись они следующих вопросов:

1. Торговый сбор 2017 года должен рассчитываться с применением нового коэффициента-дефлятора. Он равен 1,237 в соответствии с приказом Минэкономразвития России №698 от 3 ноября 2016 года.

2. Закон г. Москвы №36 от 23 ноября 2016 года расширил категорию льготников, освобождаемых от уплаты торгового сбора. К их числу прибавились предприятия, торгующие в розницу книгами, журналами и газетами.

Периодичность уплаты налога не изменилась – делать отчисления нужно ежеквартально. В 2017 году торговый сбор должен быть перечислен в соответствии со следующим графиком:

Период (2017 год) Срок уплаты

Период (2017 год)	Срок уплаты
1 квартал	25 апреля 2017 года
2 квартал	25 июля 2017 года
3 квартал	25 октября 2017 года
4 квартал	25 января 2018 года

НК РФ четко определяет круг лиц, обязанных делать торговый платеж в пользу бюджета. К их числу относятся организации и частные предприниматели. Но торговый сбор для ИП в 2017 году, как и раньше, не предусмотрен, если они используют следующие системы налогообложения:

- ПСН (патентная система);
- ЕСХН (предприниматели из сферы сельского хозяйства).

А вот если предприниматель является плательщиком торгового сбора, то использовать ЕНВД он не сможет. Зато перечисление этого платежа позволяет снизить размер уплачиваемого налога на прибыль на ОСНО, единого налога на УСН (для упрощенной системы «доходы минус расходы» сумма налога не уменьшается, а размер торгового сбора суммируется с другими понесенными расходами).

Организации и ИП должны не забывать, что они самостоятельно должны направить уведомление в налоговую службу по месту нахождения объекта торгового сбора. Обязательство его уплаты возникает не с появлением самого объекта, а только в случае его непосредственного использования для торговли. Уклонение от выполнения обязанностей приведет к необходимости выплатить штраф в размере от 40 000 рублей.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) является прямым налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он урегулирован гл. 26.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2002 г. и единообразно применяется на всей территории России.

Налогоплательщиками ЕСХН согласно п. 1 ст. 346.2 НК РФ признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

Определение сельскохозяйственных товаропроизводителей дано в п. 2 ст. 346.2 НК РФ. В качестве общей нормы установлено, что сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

В п. 3 ст. 346.2 НК РФ определено, что именно относится к сельскохозяйственной продукции. В качестве общего положения установлено, что к сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доразщивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. В развитие данного положения принят Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. N 458.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 марта 2010 г. N 16377/09 отмечается, что налогоплательщики, самостоятельно не производящие сельскохозяйственную продукцию, а лишь осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку из сельскохозяйственного сырья несобственного производства (вне зависимости от доли дохода от реализации такой продукции в общем объеме полученных ими доходов от реализации товаров (работ, услуг)), не вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, поскольку таковыми в смысле гл.

Налоговое право

26.1 НК РФ не являются. Поэтому для отнесения налогоплательщика к категории сельскохозяйственного товаропроизводителя в целях гл. 26.1 НК РФ имеет значение не просто факт производства им сельскохозяйственной продукции, а то обстоятельство, что доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70% от общего дохода от реализации товаров (работ, услуг), в том числе и от дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной им из сельскохозяйственного сырья несобственного производства. Существенное значение для целей ЕСХН самостоятельного производства сельскохозяйственной продукции (либо в разумной кооперации с иными лицами) подчеркнуто в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 28 декабря 2010 г. N 9534/10 и от 22 января 2013 г. N 9790/12.

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на ЕСХН. В частности, в силу п. 6 ст. 346.2 НК РФ не вправе переходить на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров.

Кроме того, процентная доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции должна сохраняться и в периоде применения ЕСХН, а в случае ее снижения налогоплательщик обязан вернуться на общую систему налогообложения (п. 4 ст. 346.3 НК РФ). В этом плане следует учитывать Постановление Президиума ВАС РФ от 9 февраля 2010 г. N 10864/09 и от 9 марта 2011 г. N 13050/10: выручка от обусловленной условиями производства разовой продажи основных средств и других материалов, не должна учитываться при расчете указанной доли.

Особенность ЕСХН как специального налогового режима предусмотрена в п. 3 ст. 346.1 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц). Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕСХН, при условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем критериям, является добровольным (п. 2 ст. 346.1 НК РФ). Порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН регламентируются в ст. 346.3 НК РФ. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН (п. 1 ст. 346.3 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕСХН является уведомительным.

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ). При этом ст. 346.5 НК РФ предусматривает порядок определения и признания доходов и расходов, устанавливая

Налоговое право

субсидиарное применение норм гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" и гл. 23 НК РФ "Налог на доходы физических лиц".

Налоговой базой по ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.6 НК РФ).

Ставка ЕСХН предусмотрена в ст. 346.8 НК РФ в размере 6%. Соответственно, ЕСХН имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей), но отличается пониженной налоговой ставкой.

Исчисляется ЕСХН только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕСХН является календарный год; отчетным периодом - полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Срок уплаты ЕСХН по итогам налогового периода - в общем случае не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 346.9, п. 2 ст. 346.10 НК РФ). По итогам отчетного периода авансовый платеж по ЕСХН должен быть уплачен не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода (п. 2 ст. 346.9 НК РФ).

Налоговая декларация по ЕСХН по итогам налогового периода должна быть представлена не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 346.10 НК РФ).

Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) предусматривает уплату налога, который обозначается как налог, взимаемый в связи с применением УСН (п. 2 ст. 56 БК РФ), и является прямым налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он урегулирован гл. 26.2 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Указанная система налогообложения в целом единообразно применяется на всей территории России. Однако в ст. 346.20 НК РФ предусмотрено, что в определенных случаях законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5% до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков. Предшественником данного налога был налог, предусмотренный Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" (утратил силу).

Налогоплательщиками по УСН признаются (п. 1 ст. 346.12 НК РФ) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает случаи, когда организация (индивидуальный предприниматель) не вправе перейти на УСН. В частности, этого не могут сделать организации, доходы которых по итогам девяти месяцев текущего года превысили определенную сумму (45 млн. руб. - п. 2 ст. 346.12 НК РФ); банки (подп. 2 п. 3 ст. 346.12 НК РФ); организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Налоговое право

В настоящее время статус арбитражного управляющего не предусматривает обязательной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, хотя данная регистрация и не запрещена. Соответственно, актуален вопрос, вправе ли арбитражный управляющий, имеющий статус индивидуального предпринимателя, применять УСН по доходам от своей профессиональной деятельности. Высказывается мнение, что поскольку не требуется регистрация арбитражных управляющих в качестве индивидуальных предпринимателей при осуществлении ими профессиональной деятельности и данная профессиональная деятельность не является предпринимательской (Постановление КС РФ от 19 декабря 2005 г. N 12-П), доходы от нее могут облагаться только НДФЛ.

Особенность УСН как специального налогового режима предусмотрена в п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц). Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату УСН, при условии соответствия налогоплательщика всем критериям, является добровольным (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Статья 346.13 НК РФ регламентирует порядок и условия начала и прекращения применения УСН. В частности, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату УСН является уведомительным.

Как это указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 7 октября 2008 г. N 6159/08, поскольку переход на УСН при соблюдении установленных ст. ст. 346.11 - 346.13 НК РФ условий осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно, а подача налогоплательщиками заявления о переходе на эту систему налогообложения носит уведомительный характер, то выдача инспекцией уведомления о возможности применения УСН не означает принудительного перевода на нее налогоплательщика. В решении ВАС РФ от 20 февраля 2013 г. N 17808/12 рассмотрена сходная проблема и разъяснено, что сообщение о несоответствии требованиям применения УСН носит уведомительный характер, поскольку содержит сведения о превышении налогоплательщиком ограничений для применения УСН. Указанное сообщение само по себе не свидетельствует об утрате налогоплательщиком права на применение УСН, а выполняет задачу, состоящую в предупреждении и пресечении нарушения законодательства о налогах и сборах.

Исходя из Постановления КС РФ от 20 июля 2010 г. N 17-П, выбирая тот или иной налоговый режим, налогоплательщики принимают во внимание экономические обстоятельства, прежде всего - состояние и перспективы развития бизнеса. В Определении КС РФ от 16 октября 2007 г. N 667-О-О разъяснено, что указание в п. 1 ст. 346.11 НК РФ на то, что упрощенная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными

Налоговое право

законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не означает, что данный специальный режим может применяться налогоплательщиком одновременно с общей системой налогообложения, - эта система также распространяется на всю осуществляемую налогоплательщиком деятельность, а не на ее отдельные виды. Именно поэтому переход к упрощенной системе налогообложения и возврат к иным режимам налогообложения, несмотря на добровольный характер, осуществляются налогоплательщиком не произвольно, а в соответствии с установленными НК РФ ограничениями (ст. 346.13).

Объект налогообложения по УСН предусмотрен в п. 1 ст. 346.14 НК РФ в двух разных вариантах:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Право выбора объекта принадлежит налогоплательщику (п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Порядок определения и признания доходов и расходов, с учетом субсидиарного использования норм гл. 25 "Налог на прибыль организаций" и гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ, предусмотрен статьями 346.15 - 346.17 НК РФ. Соответственно, УСН (в варианте объекта "доходы минус расходы") имеет определенное сходство с налогом на прибыль организаций (НДФЛ с доходов индивидуальных предпринимателей).

Налоговая база по УСН (ст. 346.18 НК РФ) зависит от выбранного налогоплательщиком объекта и соответственно устанавливается как денежное выражение:

- доходов;
- доходов, уменьшенных на величину расходов.

Ставка налога, взимаемого в связи с применением УСН, предусмотрена в ст. 346.20 НК РФ. Она также зависит от выбранного налогоплательщиком объекта:

- 6% - если объектом налогообложения являются доходы;
- 15% - если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

В Определении КС РФ от 6 марта 2008 г. N 430-О-О разъяснено, что указанным правовым регулированием достигается уравнивание налогового бремени обеих категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Соответственно, для случая, когда объект налогообложения по УСН выбран налогоплательщиком как доход (облагаемый по ставке 6%), расходы налогоплательщика фактически презюмируются законом как определенная часть дохода (упрощенно - как 60% от доходов, что можно исчислить через соответствующую пропорцию). В зависимости от того, насколько велики реальные расходы налогоплательщика, он и будет выбирать более подходящий для него объект налогообложения.

Через "призму" данного подхода интересно рассмотреть ст. 221 НК РФ, в соответствии с которой, если налогоплательщики НДФЛ не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным

Налоговое право

предпринимателем от предпринимательской деятельности. Соответственно, отсутствие (утрата) документов, обосновывающих расходы по НДС, фактически влечет применение частично "штрафного" налога. Впрочем, непредставление налогоплательщиком счетов-фактур, обосновывающих вычет по НДС (ст. ст. 169, 171, 172 НК РФ), в общем случае влечет полное отсутствие права на вычет и соответствующий "штрафной" НДС в размере желаемого вычета.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением УСН, только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 2 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговым периодом по УСН является календарный год; отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 346.19 НК РФ).

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением УСН, по итогам налогового периода: для организаций - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ); для индивидуальных предпринимателей - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 7 ст. 346.21, подп. 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ). По итогам отчетного периода авансовые платежи должны быть уплачены не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

Налоговая декларация по УСН по итогам налогового периода должна быть представлена: организациями - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 1 п. 1 ст. 346.23 НК РФ); индивидуальными предпринимателями - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (подп. 2 п. 1 ст. 346.23 НК РФ).

В Определении КС РФ от 17 июня 2008 г. N 499-О-О разъяснено, что налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, поскольку законом он признан плательщиком единого налога, обязан подавать налоговую декларацию по этому налогу независимо от результатов своей предпринимательской деятельности, что само по себе не может рассматриваться как нарушение его конституционных прав.

Следует отметить, что гл. 26.2 НК РФ предусматривает особый случай, когда налогоплательщик, который применяет объект налогообложения "доходы минус расходы", уплачивает так называемый минимальный налог, взимаемый в связи с применением УСН (п. 2 ст. 56 НК РФ) в размере 1% доходов. В силу п. 6 ст. 346.18 НК РФ минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) предусматривает соответствующий прямой налог (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он установлен гл. 26.3 НК РФ, которая

Налоговое право

действует с 1 января 2003 г. Ранее предшественник современного ЕНВД был урегулирован Федеральным законом от 31 июля 1998 г. N 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" (утратил силу).

ЕНВД будет отменен с 1 января 2018 г., исходя из п. 8 ст. 5 Федерального закона от 29 июня 2012 г. N 97-ФЗ.

Право на введение ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования принадлежит представительным органам власти (в Москве и Санкт-Петербурге - законодательным органам государственной власти) - п. п. 1, 2 ст. 346.26 НК РФ. В связи с этим данный налог имеет сходство с местными налогами. К полномочиям указанных органов власти относятся определение конкретного перечня облагаемых видов деятельности в пределах федерального перечня, а также установление величины понижающего коэффициента К2 (п. 3 ст. 346.26 НК РФ).

К примеру, на территории Н. Новгорода данный налог уплачивается на основании Постановления городской Думы города Н. Новгорода от 21 сентября 2005 г. N 50 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности". На некоторых территориях, в том числе в Москве, ЕНВД региональными (местными) органами власти не введен.

Налогоплательщиками ЕНВД (п. 1 ст. 346.28 НК РФ) являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД, и перешедшие на уплату ЕНВД в порядке, установленном гл. 26.3 НК РФ.

НК РФ в п. п. 2, 3 ст. 346.28 предусматривает обязательную инициативную постановку на учет налогоплательщиков ЕНВД (для различных видов деятельности - в налоговом органе по месту осуществления деятельности, либо по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя)), в течение пяти дней со дня начала применения данной системы налогообложения.

Формально определение налогоплательщика ЕНВД означает, что лица, даже перешедшие на уплату ЕНВД и вставшие на учет в налоговом органе, но не осуществляющие соответствующую предпринимательскую деятельность, вообще не являются налогоплательщиками ЕНВД (в частности, не обязаны его уплачивать). Однако принципиально иной подход содержится в п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации": неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог. По мнению Суда, статус плательщика ЕНВД прекращается только в случае снятия с учета в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД (п. 3 ст. 346.28 НК РФ).

Налоговое право

Некоторые категории налогоплательщиков не могут применять ЕНВД (п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ), в том числе организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек; организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

В п. 2 ст. 346.26 НК РФ предусмотрен широкий перечень видов предпринимательской деятельности, которые могут облагаться ЕНВД на территории соответствующего муниципального образования (города федерального значения). В этот перечень в том числе входят: оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Статья 346.27 НК РФ предусматривает определения, используемые для целей ЕНВД. В качестве примеров можно привести следующие:

- вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

- K1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор;

- K2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности...;

- розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи...;

- магазин - специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

- павильон - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

- бытовые услуги - платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению, за исключением услуг по изготовлению мебели, строительству индивидуальных домов.

Нередко суды разрешают вопрос об отнесении некоторой деятельности к облагаемой ЕНВД либо к облагаемой по иной системе налогообложения. Принципиальным является оценка деятельности как предпринимательской (ст. 2 ГК РФ), поскольку только такая деятельность может облагаться данным налогом. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 июля 2009 г. N 2799/09 отмечается, что пункты питания на месторождении (котлопункты) работали в ограниченном режиме (только в период вахты). Доходы и расходы, связанные с питанием, учитывались обществом для налогообложения прибыли. Питание предоставлялось и своим работникам, и работникам подрядных организаций по

Налоговое право

себестоимости продуктов (без наценки), то есть являлось убыточным. Таким образом, деятельность общества по обеспечению работников горячим питанием нельзя признать предпринимательской деятельностью по оказанию услуг общественного питания, так как она была направлена не на извлечение прибыли, а на создание нормальных условий труда. То обстоятельство, что питание предоставлялось и работникам подрядных организаций, привлекаемых для осуществления работ на месторождении, также не дает основания считать, что общество осуществляет предпринимательскую деятельность по оказанию услуг общественного питания.

Интересные разъяснения содержатся в информационном письме Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации". В частности, суд признал неправомерным начисление налогоплательщику единого налога на вмененный доход по виду предпринимательской деятельности - оказание услуг по перевозке пассажиров и грузов, поскольку единичные случаи совершения этим налогоплательщиком соответствующих сделок не были квалифицированы судом как предпринимательская деятельность (п. 1). Арбитражный суд признал неправомерным вывод налогового органа об осуществлении налогоплательщиком самостоятельной деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов и наличии у него в связи с этим обязанности уплачивать ЕНВД, отметив, что доставка продавцом реализуемых покупателям товаров является способом исполнения обязательства продавца по передаче товара (п. 2).

Дефиниция розничной торговли, облагаемой ЕНВД, предполагает деятельность на основании договоров розничной купли-продажи. Указанный вид деятельности достаточно распространен на практике. Соответственно, в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, определение данного договора следует из ст. 492 ГК РФ. В этом плане актуальны Постановление Президиума ВАС РФ от 5 июля 2011 г. N 1066/11 и п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157: не имеет значения, какой категории покупателей (физическим или юридическим лицам) реализуются товары. НК РФ не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности выявлять цель приобретения покупателями товаров и контролировать их последующее использование.

Кроме того, в п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 22 октября 1997 г. N 18 "О некоторых вопросах, связанных с применением положений Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре поставки" разъяснено, что, квалифицируя правоотношения участников спора, судам необходимо исходить из признаков договора поставки, предусмотренных ст. 506 ГК РФ, независимо от наименования договора, названия его сторон либо обозначения способа передачи товара в тексте документа. При этом под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.). Однако в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего

Налоговое право

предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже (параграф 2 гл. 30 ГК РФ).

Особенности применения ЕНВД при осуществлении розничной торговли разъяснены в ряде актов ВАС РФ (в т.ч. Постановления Президиума от 4 октября 2011 г. N 5566/11, от 15 февраля 2011 г. N 12364/10, от 1 ноября 2011 г. N 3312/11, от 28 февраля 2012 г. N 14139/11, от 16 апреля 2013 г. N 15460/12, информационное письмо Президиума от 5 марта 2013 г. N 157). Анализ данных судебных актов позволяет заключить, что возможно применение ЕНВД, например, при розничной торговле в "традиционном" магазине с площадью торгового зала до 150 кв.м. конечным покупателям - физическим лицам для личного (непредпринимательского) потребления. Если же продажа товара осуществляется не в "традиционном" магазине, а, например, через офис (склад), вопросы квалификации деятельности как облагаемой ЕНВД могут являться достаточно непростыми.

Кроме того, очевидно, что определение вида объекта организации торговли должно производиться через анализ деятельности самого налогоплательщика, а не иных лиц. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 марта 2012 г. N 14171/11 отмечается, что в силу п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться только такие объекты, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, то есть эти объекты должны относиться к деятельности самого налогоплательщика. Поэтому при квалификации условий осуществления предпринимателем розничной торговли на основании понятий, используемых в гл. 26.3 НК РФ, подлежит оценке место организации торговли самого предпринимателя. То обстоятельство, что предпринимателю для организации торговли была предоставлена в пользование часть торгового зала магазина, само по себе не свидетельствует о том, что розничная торговля осуществлялась им через объект, имеющий торговый зал, и, как следствие, для определения базовой доходности в спорный период должен был использоваться физический показатель "площадь торгового зала", а не показатель "торговое место". Кроме того, исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 17 июля 2012 г. N 1098/12, продажа товара в розницу комиссионером на основании договора комиссии не порождает обязанности по уплате ЕНВД у комитента. По мнению Суда, комитент при передаче комиссионеру товаров в целях их дальнейшей реализации в розничной торговой сети сам не вступает в правоотношения с покупателями посредством заключения договоров розничной купли-продажи и, следовательно, не вправе претендовать на применение специального налогового режима в виде ЕНВД по этим операциям.

При одновременном осуществлении на одной территории розничной и оптовой торговли актуальны Постановления Президиума ВАС РФ от 20 октября 2009 г. N 9757/09 и от 2 ноября 2010 г. N 8617/10: для целей розничной торговли следует учитывать всю площадь торгового зала, а не определять ее пропорционально выручке от каждого вида деятельности. Однако, как это следует из п. 16 информационного письма Президиума от 5 марта 2013 г. N 157, в тех случаях, когда конкретные работники наряду с предпринимательской

Налоговое право

деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, плательщик ЕНВД обязан вести отдельный учет сумм уплаченных страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности: в описанных условиях надлежащим способом ведения отдельного учета операций по уплате сумм страховых взносов и сумм пособий по временной нетрудоспособности является их разделение пропорционально рабочему времени работника, приходящемуся на соответствующие виды деятельности.

Представляющие интерес разъяснения относительно обложения ЕНВД деятельности по вывозу автотранспортом твердых бытовых отходов содержатся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11 декабря 2012 г. N 9064/12. Исходя из указанного судебного акта, специализированное законодательство об отходах производства и потребления для квалификации данной деятельности в целях налогообложения ЕНВД не применяется - приоритет должен отдаваться гражданскому и налоговому законодательству.

Особенность ЕНВД как специального налогового режима предусмотрена в п. 4 ст. 346.26 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц). Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на уплату ЕНВД в случае введения его на территории соответствующего муниципального образования с 1 января 2013 г. является добровольным (п. 1 ст. 346.28 НК РФ), хотя ранее был обязательным при осуществлении облагаемых видов деятельности. Инициативная постановка на учет налогоплательщика ЕНВД в налоговом органе в порядке п. п. 2, 3 ст. 346.28 НК РФ фактически является уведомлением налогового органа. Поскольку никакого особого разрешения налоговый орган при этом не выдает, переход на уплату ЕНВД является уведомительным.

Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых ЕНВД, означает, что данный налог будет уплачиваться только в отношении облагаемых им видов деятельности (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по решению налогоплательщика - УСН или патентной системой налогообложения, если к этому нет каких-либо правовых препятствий).

Объект налогообложения ЕНВД предусмотрен как вмененный доход; налоговая база - как величина вмененного дохода (п. п. 1, 2 ст. 346.29 НК РФ). Указанная величина рассчитывается исходя из внешних характеристик соответствующей предпринимательской деятельности через специально введенные параметры - физические показатели (собственно внешние характеристики деятельности), базовую доходность (установленный на федеральном уровне максимально возможный вмененный доход на единицу физического показателя) и корректирующие коэффициенты (основной из которых - понижающий K₂, вводится муниципальными органами власти с учетом местных условий).

Налоговое право

Соответственно, объект налогообложения ЕНВД можно определить как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, налоговую базу - как характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки.

Можно отметить одну проблему, соответствующую особенностям исчисления ЕНВД через внешние признаки облагаемых видов деятельности. Поскольку НК РФ не предусматривает обязанности налогоплательщиков данного налога по документированию физических показателей (по их периодической фиксации), налоговый орган может быть поставлен в затруднительное положение, доказывая величину физических показателей в уже прошедшие периоды времени. Например, если налогоплательщик, всегда исчислявший ЕНВД с розничной торговли исходя из площади торгового зала 50 кв. м, представит уточненные налоговые декларации с указанием площади зала 20 кв. м и с объяснением, что оставшиеся 30 кв. м всегда были заняты складом, отгороженным от торгового зала легко возводимой переборкой, а 50 кв. м декларировались ошибочно, доказать обратное может составить для налогового органа определенную проблему. Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 22 мая 2007 г. N 16499/06, отказывая в удовлетворении требования инспекции в части взыскания недоимки по ЕНВД, арбитражные суды исходили из того, что инспекция не представила доказательств, подтверждающих фактическое использование предпринимателем торгового помещения площадью 58 кв. м. ВАС РФ оставил в силе судебные акты в данной части. Необходимо отметить, что вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика ЕНВД (ст. 346.27 НК РФ). Соответственно, в приведенном примере потенциально возможный доход (а, следовательно, и размер ЕНВД) зависит от фактически используемой площади.

Еще один аспект рассматриваемой проблемы. В Определении КС РФ от 25 февраля 2010 г. N 295-О-О исследовалась современная формулировка подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, в соответствии с которой облагаемым ЕНВД видом деятельности является оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг. В данном судебном акте разъяснено, что применение ЕНВД связывается законодателем не с эксплуатацией транспортных средств, а с правом собственности или иным правом (пользования, владения и (или) распоряжения) на транспортные средства.

Однако указанная позиция КС РФ представляется спорной. Само по себе право на транспортное средство не может быть объектом налогообложения данным видом налога - необходима фактическая предпринимательская деятельность с использованием транспортного средства (средств). В противном случае возникает коллизия с определением вмененного дохода как потенциально возможного дохода налогоплательщика (ст. 346.27 НК РФ). В отсутствие фактической деятельности потенциально возможный доход в принципе отсутствует. Впрочем, тот же подход, к сожалению, уже был озвучен в Определении КС РФ от 2 апреля 2009 г. N 478-О-О: в отношении налога на игорный бизнес Суд сделал вывод, что им облагаются не доходы

Налоговое право

налогоплательщика от игровой деятельности, а его имущество. В упомянутом п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 заложена еще более неоднозначная идея: неосуществление в течение определенного налогового периода предпринимательской деятельности соответствующего вида не является основанием для освобождения плательщика ЕНВД от обязанностей представлять налоговую декларацию и уплачивать этот налог - статус налогоплательщика ЕНВД прекращается только со снятием с учета в налоговом органе. Остается предположить, что могут иметь место существенные проблемы в исчислении ЕНВД при неосуществлении деятельности в связи с очевидной сложностью оценки физических показателей в таком случае.

Подход, в соответствии с которым размер ЕНВД зависит только от тех показателей, которые прямо влияют на потенциально возможный к получению доход, продемонстрирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14 июня 2011 г. N 417/11. По мнению Суда, по объекту организации торговли, состоящему из торгового зала и склада (не использовавшегося для выкладки, демонстрации товаров, обслуживания покупателей и проведения расчетов), ЕНВД исчисляется только из площади торгового зала. Та же позиция прослеживается в ряде положений информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157: разрешая конкретный спор о правильности исчисления суммы ЕНВД, суд пришел к выводу о том, что налогоплательщик, определяя величину физического показателя, правомерно не учитывал то имущество, которое объективно не могло быть использовано для целей предпринимательской деятельности соответствующего вида (п. 9); арендодатель, применяющий специальный налоговый режим в виде ЕНВД, при исчислении физического показателя "количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов" вправе не учитывать те транспортные средства, которые предоставлены в аренду другим лицам (п. 10); при исчислении величины физического показателя "общая площадь стоянки" не учитывается та площадь земельного участка, которая используется для осуществления иной предпринимательской деятельности, чем оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (п. 11); при исчислении физического показателя "площадь торгового зала" площадь проходов, ведущих к торговому залу, не учитывается, за исключением тех случаев, когда налогоплательщик фактически использует (приспособил) данную площадь для целей розничной торговли (п. 13).

В п. 3 ст. 346.29 НК РФ установлены величины базовой доходности в месяц для каждого вида предпринимательской деятельности. Так, при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств презюмируется, что каждый работник налогоплательщика приносит за месяц максимальный доход в размере 12000 руб. При осуществлении розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, презюмируется, что с каждого квадратного метра торгового зала налогоплательщик в месяц может заработать 1800 руб.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K1 и K2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ).

Налоговое право

Коэффициент К1 устанавливается Минэкономразвития России. В частности, в 2013 г. он равен 1,569 (Приказ Минэкономразвития России от 31 октября 2012 г. N 707). Как было показано выше, коэффициент К1 всегда являлся только повышающим. Коэффициент К2 является понижающим и может быть установлен на местном уровне в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346.29 НК РФ). Например, в силу п. 3 приложения 1 к Постановлению городской Думы города Н. Новгорода "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности" для оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств $K2 = 0,9$. По смыслу Постановления Президиума ВАС РФ от 4 сентября 2012 г. N 15397/11 коэффициент К2 может быть вообще не установлен, тогда он принимается за 1.

Таким образом, в случае оказания организацией в 2013 году услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств в городе Н. Новгороде при использовании труда трех работников в течение квартала вмененный доход (не налог!) составит 12000 руб./на работника в месяц \times 3 работника \times 3 месяца \times 1,569 \times 0,9 = 152506,8 руб.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. N 15256/08 отмечается, что корректирующий коэффициент базовой доходности не является обязательным элементом налогообложения, предусмотренным ст. 17 НК РФ. Это показатель, понижающий базовую доходность. Исходя из содержания п. 6 ст. 346.29 НК РФ установление данного коэффициента является правом представительного органа муниципального образования, а не его обязанностью. Однако в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 3703/09, с учетом того что размер вмененного предпринимателю дохода за квартал составил 6597504 руб., а фактический доход - 356310 руб., суд сделал вывод, что корректирующий коэффициент базовой доходности К2, равный 1, не выполняет своего корректирующего назначения, а исчисленный таким образом ЕНВД в данном случае не отвечает требованиям ст. 3 НК РФ. По данному основанию суд счел решение налогового органа о доначислении указанного налога незаконным. При этом суд сослался на правовую позицию КС РФ, изложенную в Определениях от 9 апреля 2001 г. N 82-О и от 16 ноября 2006 г. N 475-О: по своей правовой природе ЕНВД представляет собой специальный налоговый режим в сфере малого и среднего предпринимательства, при котором уплата большинства федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется единым платежом; такое законодательное регулирование не направлено на ухудшение положения налогоплательщиков и не должно приводить к этому, поскольку при установлении и исчислении единого налога обеспечивается такой принцип налогового законодательства, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

Согласно ст. 346.31 НК РФ ставка ЕНВД составляет 15% от величины вмененного дохода.

Можно заключить, что в ЕНВД в качестве вмененного дохода предполагается потенциально возможный доход за минусом потенциально возможных расходов. Обоснование данного вывода следует из ст. 346.20 НК РФ: в случае если объектом налогообложения по УСН являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. В случае если объектом налогообложения

Налоговое право

являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Следовательно, вмененный доход как объект налогообложения ЕНВД уменьшен на презюмируемые вмененные расходы. Таким образом, ЕНВД - классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика.

Указанный вывод в некоторой степени подтверждается в Определении КС РФ от 19 марта 2009 г. N 381-О-О. Заявитель настаивал, что из расчета ЕНВД с услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках следует исключать площадь автостоянки, которая фактически не использовалась им в предпринимательских целях. Суд указал, что не включается в расчет единого налога на вмененный доход только та площадь автостоянки, которая объективно не может быть использована предпринимателем. Данный подход впоследствии повторен в п. п. 9, 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157. Положение более общего характера содержится в Постановлении КС РФ от 5 июня 2012 г. N 13-П: плательщик ЕНВД рассчитывает данный налог исходя из вмененного дохода, т.е. потенциально возможного, определяемого расчетным путем, а не фактически полученного при осуществлении предпринимательской деятельности дохода, который может отличаться от вмененного дохода как в большую, так и меньшую сторону.

Очевидно, что для разных по усредненной реальной доходности видов деятельности должны устанавливаться и различные величины вмененного дохода. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 4 декабря 2012 г. N 9254/12 при анализе вмененного дохода для разных видов деятельности Суд отметил, что оказание услуг общественного питания через объект, имеющий зал обслуживания посетителей, объективно потенциально более доходный вид деятельности, нежели оказание названных услуг через объект, не имеющий зала обслуживания.

Исчисляется ЕНВД только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал (ст. 346.30 НК РФ).

В приведенном выше примере оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств в городе Н. Новгороде размер ЕНВД за квартал 2013 г. составит $152506,8 \text{ руб.} \times 15\% = 22876,02 \text{ руб.}$

Следует учесть, что в силу п. 10 ст. 346.29 НК РФ размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведена постановка организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика ЕНВД, рассчитывается начиная с даты постановки организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика ЕНВД.

В п. п. 2, 2.1 ст. 346.32 НК РФ установлено, что сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на ряд реально произведенных расходов, в том числе на сумму уплаченных в данном налоговом периоде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50%. В п. 16 информационного письма Президиума ВАС РФ от 5 марта 2013 г. N 157 разъяснено, как именно следует рассчитывать сумму указанных расходов для целей ЕНВД, если конкретные работники наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, заняты также и в

Налоговое право

предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иными режимами налогообложения (как вариант - пропорционально рабочему времени работника, приходящемуся на соответствующие виды деятельности).

Срок уплаты ЕНВД по итогам налогового периода - не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 1 ст. 346.32 НК РФ).

Налоговая декларация по ЕНВД по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 3 ст. 346.32 НК РФ).

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) урегулирована гл. 26.4 НК РФ, которая действует с 10 июня 2003 г. Некоторые нормы, регламентирующие данную систему налогообложения, также содержатся в Федеральном законе от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции". Указанный специальный налоговый режим устанавливает особые правила налогообложения при добыче полезных ископаемых лицами, заключившими СРП. Ранее особенности налогообложения при выполнении СРП были урегулированы непосредственно в Федеральном законе "О соглашениях о разделе продукции".

Одного, специально урегулированного налога, уплата которого заменяла бы ряд иных налогов (как это предусмотрено в прочих специальных налоговых режимах), данная система налогообложения не устанавливает. В то же время при применении СРП подлежащие уплате налоги прямо предусмотрены в гл. 26.4 НК РФ (перечень федеральных налогов сокращен по сравнению со ст. 13 НК РФ), а сами налоги исчисляются с существенными особенностями. Кроме того, налогоплательщик может возместить расходы на уплату им некоторых налогов за счет увеличения своей доли в подлежащей разделу продукции. Таким образом, налоги, уплачиваемые в рамках СРП, предполагают определенную возмездность. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. N 12105/10 сделан вывод, что СРП направлено на замену обычного режима налогообложения для инвестора разделом добытого минерального сырья.

В литературе высказывается мнение, что российский законодатель избрал индонезийскую модель соглашения, которая в настоящее время реализуется в большинстве нефтедобывающих стран. Кратко суть этой модели сводится к тому, что раздел продукции между сторонами происходит после вычета из нее налоговых платежей и всех затрат.

В силу п. 1 ст. 2 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" данное соглашение является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее - инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права

Налоговое право

на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями данного Федерального закона.

В настоящее время действует 17 федеральных законов, принятых в период с 1997 по 2003 годы, определяющих участки недр, право пользования которыми может быть предоставлено на условиях раздела продукции. Однако по сведениям, приведенным В.В. Горловым и Т.В. Мартыненко, сейчас в России реально действуют только три соглашения о разделе продукции. Два из них - "Сахалин-1" и "Сахалин-2" - являются проектами освоения Сахалинского шельфа, третье соглашение представляет собой проект освоения Харьягинского месторождения, расположенного в Ненецком автономном округе. Одним из факторов, объединяющих все три упомянутых СРП, является то, что они были заключены до вступления в силу Федерального закона N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции". Реализация соглашений, заключенных после вступления в силу Закона N 225-ФЗ, до настоящего времени практически не осуществляется. В настоящее время ситуация не изменилась, те же сведения приводят и другие специалисты. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2011 г. N 12105/10 разъяснено, что в п. 7 ст. 2 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" установлен приоритет положений СРП, заключенных до вступления в силу данного Федерального закона, над нормами национального законодательства. За 2008 год в консолидированный бюджет страны от проектов на основе СРП поступило налогов и сборов 9,2 млрд. руб. При этом исходя из п. 1 ст. 1 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. N 382-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2008 год" только федеральный бюджет был исполнен по доходам в сумме 9275 млрд. руб.

Соответствующие определения даны в ст. 346.34 НК РФ:

- инвестор - юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП;

- раздел продукции - раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции";

- прибыльная продукция - произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДС, и компенсационной продукции;

- компенсационная продукция - часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской

Налоговое право

Федерации - 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с гл. 26.4 НК РФ.

Таким образом, инвестору после раздела достается компенсационная продукция и соответствующая часть прибыльной продукции.

В силу общей нормы, предусмотренной п. 1 ст. 346.36 НК РФ, налогоплательщиками (плательщиками сборов), применяющими специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции".

Поскольку в ст. 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции" предусмотрено два вида возможных СРП (так называемые традиционный раздел - п. 1 и прямой раздел - п. 2), в соответствующих п. п. 7 и 8 ст. 346.35 НК РФ предусмотрены налоги, которые подлежат уплате в рамках каждого вида соглашений, а также установлено, какие именно налоги подлежат возмещению.

В ст. ст. 346.37 - 346.40 НК РФ специально урегулированы особенности исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций, НДС, а также представления налоговых деклараций. Статьи 346.41 и 346.42 предусматривают особенности учета налогоплательщиков при выполнении СРП, а также особенности хранения налогоплательщиком документов и проведения выездных налоговых проверок.

То, что СРП имеет отношение только к инвестору, а не к другим лицам, подчеркивается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2010 г. N 1674/10. Как отметил Суд, условия налогообложения лиц, привлекаемых компанией как инвестором для реализации соглашения "Сахалин-2", определяются действующим налоговым законодательством без каких-либо изъятий. Данные изъятия не могут устанавливаться соглашениями о разделе продукции как не охватываемые предметом регулирования таких соглашений.

Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения предусматривает уплату налога, который обозначается как налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения (п. 2 ст. 56 БК РФ) и является прямым налогом (п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ). Он установлен с 1 января 2013 г. в гл. 26.5 НК РФ. Предшественник данного налога был урегулирован в рамках УСН в ст. 346.25.1 НК РФ "Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента" (утратила силу).

Нормативное регулирование патентной системы налогообложения имеет значительное сходство с регулированием ЕНВД (планируемого к отмене с 2018 г.). Указанные обстоятельства позволяют субсидиарно использовать значительный объем судебной практики и разъяснений, выработанных за длительный период применения ЕНВД. Основные отличия патентной системы налогообложения от ЕНВД состоят в том, что ее могут применять только

Налоговое право

индивидуальные предприниматели, а также то, что она предусматривает авансовую выплату налога.

Право на введение патентной системы налогообложения на территории соответствующего субъекта Федерации принадлежит региональным законодательным органам власти - п. п. 1, 7 ст. 346.43 НК РФ. Соответственно, данный налог имеет сходство с региональными налогами. К полномочиям указанных органов относятся (п. п. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ) определение конкретного перечня облагаемых видов деятельности в рамках федерального перечня, а также установление по ним размера потенциально возможного к получению годового дохода в пределах, установленных в НК РФ.

К примеру, принят Закон Нижегородской области от 21 ноября 2012 года N 148-З "О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области".

Налогоплательщиками в рамках патентной системы налогообложения (п. 1 ст. 346.44 НК РФ) признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в порядке, установленном гл. 26.5 НК РФ.

Некоторые категории индивидуальных предпринимателей не могут применять патентную систему налогообложения (п. п. 5, 6 ст. 346.43 НК РФ), в том числе индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 15 человек; при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества.

В силу п. 1 ст. 346.45 НК РФ документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения. Патент действует на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте. Индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте Российской Федерации, вправе получить патент в другом субъекте Российской Федерации.

Форма патента утверждена Приказом ФНС России от 27 декабря 2012 г. N ММВ-7-3/1014@.

В п. 2 ст. 346.43 НК РФ предусмотрены виды предпринимательской деятельности, которые могут облагаться по патентной системе налогообложения на территории соответствующего субъекта Федерации. В этот перечень в том числе входят: парикмахерские и косметические услуги; оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли; услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

Соответственно, облагаемые виды деятельности имеют сходство с теми видами деятельности, которые могут облагаться ЕНВД.

Налоговое право

Пункт 3 статьи 346.43 НК РФ предусматривает нормативные определения, используемые для целей патентной системы налогообложения. В качестве примеров можно привести следующие:

- розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи...;

- магазин - специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

- павильон - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

Таким образом, и дефиниции, данные в НК РФ для целей патентной системы налогообложения, зачастую аналогичны определениям, данным в НК РФ для целей ЕНВД.

Особенности патентной системы налогообложения как специального налогового режима следуют из п. п. 10 - 12 ст. 346.43 НК РФ. Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями в общем случае предусматривает их освобождение от обязанности по уплате НДФЛ и налога на имущество физических лиц, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Для налогоплательщика переход на патентную систему налогообложения в случае ее введения на территории соответствующего субъекта Федерации является добровольным (п. 2 ст. 346.44 НК РФ). В силу п. п. 2, 3 ст. 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель за 10 рабочих дней до начала планируемого применения патентной системы налогообложения должен подать в налоговый орган по месту жительства или по месту планируемого осуществления облагаемой деятельности заявление. Налоговый орган, в свою очередь, обязан в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Соответственно, переход на патентную систему налогообложения фактически является разрешительным.

Осуществление налогоплательщиком сразу нескольких видов деятельности, как облагаемых, так и не облагаемых по патентной системе налогообложения, означает, что соответствующий налог будет уплачиваться только в отношении облагаемых им видов деятельности (п. 1 ст. 346.43 НК РФ). Иные виды деятельности будут облагаться по общей системе налогообложения (либо, например, по решению налогоплательщика - УСН или ЕНВД, если к этому нет каких-либо правовых препятствий).

Объект налогообложения по патентной системе налогообложения предусмотрен в ст. 346.47 НК РФ как потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации. Как и в ЕНВД, в рассматриваемой системе налогообложения предусмотрен устанавливаемый Минэкономразвития РФ коэффициент-дефлятор (п. 2 ст. 11, п. 9 ст. 346.43 НК РФ), на который следует

Налоговое право

умножать потенциально возможный к получению годовой доход. На 2013 год данный коэффициент принимается равным единице (п. 4 ст. 8 Федерального закона от 25 июня 2012 г. N 94-ФЗ). По "опыту" ЕНВД очевидно, что в последующие годы коэффициент-дефлятор будет только повышающим.

Налоговая база определена в п. 1 ст. 346.48 НК РФ как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения в соответствии с гл. 26.5 НК РФ, устанавливаемого на календарный год законом субъекта Российской Федерации.

Соответственно, как и в ЕНВД, объект налогообложения по патентной системе с научной точки зрения можно определить, как осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, а налоговую базу - как характеристику данных видов деятельности через их внешние признаки (в патентной системе налогообложения - более упрощенно).

В п. п. 7, 8 ст. 346.43 НК РФ предусмотрено, что потенциально возможный к получению годовой доход устанавливается законами субъектов Российской Федерации (в общем случае - от 100 тыс. руб. до 1 млн. руб.).

К примеру, в Законе Нижегородской области от 21 ноября 2012 года N 148-3 "О патентной системе налогообложения на территории Нижегородской области" для парикмахерских и косметических услуг размер потенциально возможного к получению годового дохода в г. Н.Новгороде установлен как 550000 руб. (приложение 1).

Согласно ст. 346.50 НК РФ ставка налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, составляет 6%.

Размер ставки, как и в УСН с объектом "доход", предполагает обложение валового презюмируемого дохода, без учета расходов. Таким образом, патентная система налогообложения, как и ЕНВД, предусматривает классический налог с презюмируемого результата деятельности, размер которого никак не связан с реальным доходом налогоплательщика.

Исчисляется налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения, только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 346.51 НК РФ), фактически - в заявлении о выдаче патента.

Налоговым периодом по патентной системе налогообложения в общем случае признается календарный год (п. 1 ст. 346.49 НК РФ). При этом в силу п. 5 ст. 346.45 НК РФ патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года. Соответственно, на основании п. 2 ст. 346.49 НК РФ, если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.

Срок уплаты налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, установлен в п. 2 ст. 346.51 НК РФ:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

Налоговое право

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее тридцати календарных дней до дня окончания налогового периода.

Соответственно, законодатель предписывает уплачивать данный налог еще до окончания налогового периода, то есть в виде авансового платежа (п. 3 ст. 58 НК РФ). Для государства такой способ уплаты выгоднее, чем в ЕНВД или в УСН, поскольку позволяет раньше получить сумму налога в бюджет.

В подп. 3 п. 6 ст. 346.45 НК РФ предусмотрена особая санкция: налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в случае если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные п. 2 ст. 346.51 НК РФ.

Налоговая декларация по патентной системе налогообложения не предусмотрена (ст. 346.52 НК РФ) в силу очевидного отсутствия необходимости в ней (вся важная для налогового органа информация есть в заявлении о выдаче патента и в самом патенте).

Особенности патентной системы налогообложения сближают предусмотренный ей налог со сбором. Складывается впечатление, что государство предоставляет право осуществлять определенную предпринимательскую деятельность в течение срока действия патента за фиксированную плату, подлежащую внесению авансом. Однако данный налог сбором не является и должен уплачиваться только в случае фактического осуществления облагаемой деятельности, а не как условие получения некоторого права.

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Налоговое планирование - это активные и целенаправленные законные действия организации с целью уменьшения налоговых платежей (налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей).

Основные цели налогового планирования заключаются в следующем:

- оптимизация налоговых платежей;
- сокращение налоговых потерь по конкретному налогу или по группе налогов.

При минимизации налогов налогоплательщик использует все достоинства и недостатки существующего законодательства, в том числе его несовершенство, сложность и противоречивость.

При этом он реализует налоговые схемы, позволяющие применять такие формы экономических действий, налогообложение которых минимально.

На практике осуществляется стратегическое и текущее налоговое планирование.

Налоговое право

Стратегическое налоговое планирование в реальной практике хозяйствующих субъектов может выглядеть следующим образом:

- обязательный обзор проектов нормативных правовых актов и прогноз возможного развития событий;
- обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики;
- составление прогнозов налоговых обязательств фирмы;
- нужно продумать варианты схем управления финансовыми, документарными, информационными и товарными потоками;
- составление сетевого графика соответствия исполнения налоговых и финансовых обязательств организации;
- обязательная оценка риска различных инструментов, проработка вариантов возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности организации;
- составление прогноза эффективности применяемых инструментов налоговой оптимизации.

Текущее налоговое планирование может включать в себя следующие мероприятия:

- еженедельный мониторинг нормативных правовых актов;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых сделок;
- составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения активов фирмы;
- прогноз и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки.

Для проведения этих мероприятий хозяйствующим субъектам необходимо иметь правовые системы, которые должны обновляться хотя бы не реже одного раза в месяц, а также сопровождение специалистов и экспертов.

Основными этапами налогового планирования являются:

- выявление налоговых рисков;
- анализ налоговых проблем и постановка задачи для разработки налоговой схемы;
- выбор основных инструментов для осуществления налогового планирования;
- разработка налоговой схемы;
- осуществление деятельности в соответствии с разработанной налоговой схемой.

Под рисками налоговой оптимизации понимаются возможности понести финансовые потери, связанные с проведением налогового планирования.

Общие риски минимизации налогов можно оценить как совокупность возможных прямых потерь (убытков) налогоплательщика при налоговом контроле, включая взыскание недоимок и штрафов, а также возможные предстоящие расходы на урегулирование негативной ситуации.

К налоговым рискам относятся:

- риски контроля со стороны налоговых органов;
- риски увеличения сумм налогов;

Налоговое право

- риски привлечения к уголовной ответственности за применение незаконных схем оптимизации.

В процессе оптимизации налоговых платежей следует придерживаться следующих принципов:

- принцип разумности и экономической обоснованности. Выгода, получаемая от налоговой оптимизации, должна значительно превосходить затраты, которые необходимо осуществить для реализации данного решения;

- принцип комплексного расчета экономии и потерь. Перед тем, как внедрить схему оптимизации налогов, необходимо сравнить потенциальную экономию и возможные расходы;

- принцип документального оформления операций. Все хозяйственные операции налогоплательщика должны быть тщательно документированы. Это пригодится при проведении налоговой проверки и в качестве доказательств в суде;

- принцип конфиденциальности;

- принцип индивидуального подхода. Только зная все тонкости своего предприятия, можно рекомендовать тот или иной инструмент снижения налогов. Механически переносить одну и ту же схему с одного предприятия в другое нельзя;

- принцип комплексной налоговой экономии (принцип многообразия применяемых способов минимизации налогов);

- принцип заблаговременности. Налоговое планирование необходимо осуществлять не после проведения какой-либо хозяйственной операции или завершения налогового периода, а до него, то есть заблаговременно.

Анализ налоговых проблем и постановка задачи для разработки налоговой схемы

На этом этапе налогового планирования проводится анализ существующих налоговых проблем организации и ставится задача, для решения которой выбираются необходимые инструменты и вырабатываются схемы налогового планирования.

Налоговый анализ включает, например:

- выявление особенностей финансово-хозяйственной деятельности организации;

- перечень налогов, ставки налогов и суммы налогов, которые необходимо перечислять в бюджет;

- анализ заключенных договоров с контрагентами.

Примером задачи налогового планирования является достижение сокращения налоговых потерь организации по какому-либо конкретному налогу или сбору; по группе налогов.

Выбор основных инструментов для осуществления налогового планирования

Действующее налоговое законодательство позволяет использовать инструменты налогового планирования.

В качестве основных инструментов налогового планирования можно выделить следующие инструменты:

Налоговое право

1. Применение налоговых льгот, предусмотренных налоговым законодательством
2. Оптимизация налоговых последствий при использовании различных форм договоров с контрагентами
3. Оптимизация цены сделок
4. Применение отдельных элементов налогообложения
5. Использование специальных налоговых режимов, предусмотренных НК РФ, и особых систем налогообложения (например, организация может использовать упрощенную систему налогообложения)
6. Применение льгот согласно соглашениям об избежании двойного налогообложения
7. Использование определенных элементов бухгалтерского учета в целях налогообложения, формирование учетной политики в целях налогообложения

Для оптимизации налогового бремени имеет значение выбор следующих показателей:

- начисление амортизации основных средств: линейный способ, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);
- начисление амортизации нематериальных активов: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);
- списание товарно-материальных ценностей: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по методу FIFO (по себестоимости первых по времени приобретения товарно-материальных ценностей);
- порядок списания расходов;
- определение выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения.

Отметим, что в зависимости от применяемых инструментов налоговое планирование может базироваться на использовании:

- налоговых льгот – полное или частичное освобождение субъектов предпринимательства от уплаты конкретных налогов, связанное с определенной деятельностью или производством определенной продукции;
- "налоговых лазеек" – отдельных вопросов предпринимательской деятельности, не урегулированных налоговым законодательством;
- специально разработанных схем оптимизации налоговых платежей, которые обычно и являются главным инструментом налогового планирования.

Разработка налоговой схемы

При осуществлении налогового планирования вырабатывается схема, в соответствии с которой предприятие планирует осуществлять свою деятельность.

При этом организация должна верно применить выбранные инструменты налогового планирования для реализации задачи налогового планирования эффективным и оптимальным образом.

При осуществлении налогового планирования следует учитывать возможные изменения налогового законодательства, которые могут быть связаны с

Налоговое право

установлением новых форм и режимов налогообложения, изменением налоговых ставок, отменой налоговых льгот или вводом новых налоговых льгот.

Поэтому в некоторых случаях надо внести необходимые изменения в учетную политику организации для целей налогообложения.

В заключение отметим, что способы законного (легального) уменьшения налогов всегда были и будут.

Во-первых, из-за законодательно установленных различных видов налоговых режимов и льгот.

Нестандартное применение различных налоговых режимов и льгот бывает полезным с точки зрения минимизации налогообложения.

Во-вторых, по причинам системного характера.

В современной динамичной и сложной экономике заранее просчитать все налоговые последствия самых разнообразных экономических действий налогоплательщика принципиально не представляется возможным, а значит, всегда будут существовать возможности таких действий, которые более выгодны налогоплательщику.

Таким образом, возможности применения различных налоговых схем позволяют вносить свои коррективы в процесс налогового планирования, минимизировать налоговые риски и, следовательно, повышать уровень экономической безопасности хозяйствующего субъекта.