

ББК 65.9(2)26
П 94

Рецензенты: Ю.Д. Шмидт, д-р экон. наук,
проректор по науке ПГУЭУ;
Г.В. Гончарова, профессиональный
аудитор, директор аудиторской
фирмы «Факт Аудит»

Пышкина Г.М.

П 94 **ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ С
ОРГАНИЗАЦИЙ: Учебное пособие.** – Владивосток:
Изд-во ВГУЭС, 2006. – 124 с.

Учебное пособие составлено в соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по направлению подготовки специальности 351200 «Налоги и налогообложение».

Содержит конспект лекций, контрольные вопросы, задачи для закрепления изученного материала, список нормативной и учебной литературы. Может использоваться как пособие для проведения учебных занятий со студентами очной формы обучения, так и для самостоятельного изучения курса.

Предназначено для студентов специальности 351200 «Налоги и налогообложение», 060400 «Финансы и кредит», 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм и технологий обучения.

ББК 65.9(2)26

Печатается по решению РИСО ВГУЭС

© Издательство Владивостокского
государственного университета
экономики и сервиса, 2006

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая реформа в России является неотъемлемой составляющей частью рыночной реформы. За десятилетия рыночных преобразований налоговую реформу в целом можно считать завершенной.

По мере продвижения экономической системы России к рынку возник обширный спектр проблем в области управления общественным хозяйством. Переходные процессы оказались чрезвычайно сложными и неоднозначными. Идея о стихийном рынке как саморегулирующейся системе хозяйства оказалась ошибочной.

Главным инструментом регулирования экономических отношений является налоговая политика. Возник новый вид взаимоотношений между государством, его гражданином и организацией, которые осуществляются государством налогообложения. Поэтому специалисты финансовых служб, граждане должны знать основы налогового законодательства, порядок расчета и уплаты установленных видов налогов и других обязательных платежей.

Учебное пособие содержит конспект лекций, которые включают различные хозяйственные ситуации, связанные с порядком определения налоговой базы и расчета суммы налога. Информация, изложенная в конспекте лекций, поможет студентам успешно справиться с выполнением практических заданий.

Для удобства усвоения лекционного материала в пособие включены практические задания. Они являются необходимым дополнением к лекционному материалу. Практические задания призваны помочь студентам приобрести практические знания в области налогообложения.

Полнота и качество дидактического материала позволят студентам самостоятельно работать по данному пособию.

Естественно, в учебном пособии нет ответов на все вопросы, касающиеся тонкостей налогообложения применительно к отдельным хозяйственным операциям. Такие ответы можно найти только путем тщательного изучения всех пунктов и положений действующих нормативных документов по налогообложению. Однако данное учебное пособие дает возможность студентам получить основную информацию, связанную с уплатой федеральных налогов и сборов.

1. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РФ: СОСТАВ И ЗНАЧЕНИЕ

Налоги являются одним из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования как национальной экономики, так и международных экономических процессов. Общепринятыми являются два основных направления налогового регулирования. Первое заключается в централизации посредством налогов финансовых ресурсов государства и их использовании для целей развития общественного производства. На темпы экономического роста оказывают существенное влияние как объем мобилизованных посредством налогов ресурсов, так и масштабы инвестирования средств в экономику. Прямое государственное финансирование, дотации и субвенции из бюджета позволяют государству оказывать воздействие на формирование отраслевой и территориальной структуры общественного производства. Решение ряда общественных задач (развитие науки, социальной сферы, решение экологических проблем и др.) с помощью эффективного использования централизованных финансовых ресурсов обеспечивает развитие национальной экономики в целом и создает тем самым возможности для успешного развития микроэкономики.

Второе направление налогового регулирования заключается в разработке государством системы мер, оказывающих влияние на интересы отдельных хозяйствующих субъектов в отношении их экстенсивного и интенсивного развития. Такое направление налогового воздействия государства на производство реализуется посредством контроля за объемом налоговых изъятий как за счет самой нормы налогового изъятия, так и за счет предоставления налоговых льгот.

Современные авторы выделяют еще одно направление налогового регулирования, которое связано с усилением динамичности экономики. Оно заключается в постоянном отслеживании государством появления новых прогрессивных форм хозяйствования, новых видов доходов, новых хозяйственных и финансовых инструментов и операций и разработке механизма налогообложения, способствующего их быстрому развитию.

Развитые в экономическом отношении государства используют в качестве инструментов косвенного воздействия на экономику и способов формирования своих доходов целую совокупность налогов, сборов и пошлин. Эта совокупность требует упорядочения, классификации. Классификация изучаемых наукой явлений позволяет свести все их разнообразие к небольшому числу групп. Тем самым облегчается применение научных подходов в изучении явлений.

Классификация налогов – это их группировка по ряду наиболее существенных признаков (критериев). Она позволяет выявить различия

и сходства между теми или иными налогами. Особые свойства различных видов налогов требуют специфических условий их обложения и взимания.

Налоги группируются по следующим признакам (критериям):

- уровням государственного управления, определяющим порядок взимания и распоряжения налогами;
- способу взимания;
- объекту обложения;
- налогоплательщикам;
- порядку использования (назначению).

В бюджетной практике государств наибольшее распространение получила классификация налогов исходя из государственного устройства и компетенции государственных органов по установлению налогов и управлению налоговыми платежами. Такую группировку налогов называют еще статусной классификацией, предполагающей разделение налогов на государственные (федеральные и региональные), местные и межгосударственные.

Государственные налоги устанавливаются центральными органами представительной власти, обязательны на территории всего государства, взимаются на основании государственных законов и поступают в государственный бюджет. Если государство имеет федеративное устройство, то в государственных налогах выделяют федеральные и региональные налоги.

Местные налоги могут устанавливать центральные органы власти, предоставляя при этом местным органам власти (самоуправления) право определять фактический размер налогов. Кроме того, местные органы управления (самоуправления) вправе самостоятельно вводить налоги в порядке, определенном налоговым законодательством. Местные налоги обязательны на соответствующей территории и обеспечивают доходами местные бюджеты. В ряде стран государственные налоги также собирают местные органы управления, но затем передают их полностью или частично в государственную казну. В 70–80-е годы прошлого столетия наблюдалась тенденция роста количества местных налогов и соответственно увеличения объема поступлений в бюджеты.

Межгосударственные налоги взимаются по решению нескольких государств и направляются в общие бюджеты или специальные фонды. Так, например, существует налог на импорт сельскохозяйственной продукции, действующий в странах – участницах ЕЭС. К тому же часть налога на добавленную стоимость, собираемая в государствах – членах ЕЭС, объединяется в общем бюджете этой международной экономической организации.

В России состав федеральных, региональных и местных налогов в период с 1992 по 2004 год постоянно изменялся. Это является отраже-

нием новых тенденций экономического развития и реформ государственного управления. В настоящее время этот процесс не закончился, и на практике используется «промежуточный» вариант перечня федеральных, региональных и местных налогов, который включает в себя элементы ранее действовавших принципов и новых положений, устанавливаемых Налоговым кодексом РФ.

Согласно Налоговому кодексу РФ к федеральным налогам и сборам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы, налог на прибыль (доход) организаций;
- единый социальный налог;
- государственная пошлина;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- лесной налог;
- водный налог.

Проводимая административная и налоговая реформа в 2004 году обуславливает дальнейшее изменение состава федеральных, региональных и местных налогов. Одновременно ряд налогов предполагается перевести в разряд неналоговых поступлений в государственный бюджет (в частности таможенные пошлины, платежи по природопользованию). Такие изменения представляются небесспорными вследствие следующих соображений.

Правовой статус налога, определенный Налоговым кодексом РФ, позволяет более четко установить элементы налогообложения: объект налогообложения, налоговые ставки, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога (ст. 17 НК РФ). Тем самым обеспечивается обязательность уплаты налогов, а также устанавливаются единые требования при возможности дифференцированного подхода.

Статус платежа нередко на практике приводит к уклонению от его уплаты, а также к значительной разнице в уровне и размерах платежей при фактически равных исходных позициях плательщиков (особенно по платежам за загрязнение окружающей среды).

Статус налога в настоящее время позволяет использовать достаточно отработанные приемы налогового администрирования. Этим обеспечивается фискальное назначение налогов, а также их регулирующая роль, которая могла бы иметь большое значение в деле решения экологических проблем и рациональном использовании лесных угодий (в частности речь идет об экологическом и лесном налогах).

Плановый объем налоговых платежей в федеральном бюджете России за период с 2000 по 2004 год имел тенденцию постоянного роста: с

949,9 млрд рублей в 2000 году до 2071,4 млрд рублей в 2004 году, то есть более чем в 2,2 раза.

Широко распространена классификация налогов по способу взимания, а именно на прямые и косвенные налоги. Такое деление налогов экономическая наука взяла из практики XVI века. Однако оно не используется в бюджетной практике.

Для прямых налогов характерны обложение определенного источника, индивидуальное направление требования государства к определенному лицу с учетом оценки его платежеспособности.

Среди федеральных налогов в РФ к прямым налогам можно условно отнести налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, единый социальный налог, налог на доходы физических лиц.

По косвенным налогам государство непосредственно не устанавливает платежеспособность лица, уплачивающего налог. Косвенные налоги – это налоги на расходы, то есть на предметы потребления. Из федеральных налогов к ним можно отнести акцизы на отдельные виды товаров, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины.

В настоящее время деление налогов на прямые и косвенные признано условным, но традиционно используется в научной и учебной литературе. При этом деление производится на основе подоходно-расходного принципа и принципа переложения.

Классификация налогов по налогоплательщикам включает, как правило, три группы налогов:

- с организаций (налог на прибыль; налог на добавленную стоимость и т.д.);
- с физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц и т.д.);
- с организаций и физических лиц (транспортный налог, госпошлина и т.д.).

Группировка налогов по объекту обложения также нередко используется в научных изданиях. Она отражает деление налогов на налоги на доходы, имущество, действия (финансовые операции, обороты, хозяйственные активы), ресурсы (их использование).

Наконец, в последние годы стала использоваться классификация налогов по такому критерию, как направление использования налогов, или назначение налогов. При этом выделяют общие, специальные и чрезвычайные налоги.

Общие налоги обезличиваются и поступают в единую кассу государства – бюджет, хотя и разных уровней в зависимости от государственного устройства (по НК РФ это налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и др.). Специальные налоги имеют строго определенное назначение и предназначены для формирования централизован-

ных целевых фондов (в России, например, это единый социальный налог). Специальные налоги нередко взимаются с определенных групп плательщиков. Введение чрезвычайных налогов непосредственно связано с конкретным событием или этапом существования и развития той или иной страны.

По источнику, к которому относится налог, учетно-экономическая целесообразность диктует иную группировку налогов, взимаемых с предприятий и организаций.

Это налоги:

- относимые на издержки производства и обращения (единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых и др.);
- включаемые в продажную цену продукции (работ, услуг) (НДС, акцизы);
- относимые на финансовые результаты (до налогообложения прибыли – налоги на имущество);
- на прибыль и за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (налог на прибыль организаций, платежи за загрязнение окружающей среды в части превышения лимита и др.).

Федеральные налоги. Роль отдельных федеральных налогов, уплачиваемых организациями, в формировании консолидированного бюджета России весьма существенна. В 2003 году основная часть консолидированного бюджета (почти 2,3 трлн рублей, или 88% общего объема поступлений) сформирована за счет четырех налогов, уплачиваемых организациями: НДС – 619 млрд рублей (23,2% всех поступлений); налога на прибыль организаций – 527 млрд рублей (19,7%); платежей за пользование природными ресурсами – 399 млрд рублей (14,9%); акцизов – 347 млрд рублей (13%), и одного налога, уплачиваемого физическими лицами, – налога на доходы физических лиц – 455 млрд рублей (17%).

Объект налогообложения большинства федеральных налогов с организаций так или иначе связан с операциями реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав. Налоговый кодекс РФ определяет круг тех операций, которые относятся к понятию реализации либо не имеют к нему отношения. В статье 39 НК РФ даются общие подходы к определению операций реализации.

Реализацией товаров (работ, услуг) организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, выполнение работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Кроме того, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, реализацией считается передача права собственности на товары, выпол-

нение работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Реализацией товаров (работ, услуг) не признаются:

– операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

– передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

– передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

– передача имущества, если она носит инвестиционный характер (в частности вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

– передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

– передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

– передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

– изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клады в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации;

– иные операции.

Определение налоговой базы по основным федеральным налогам связано со стоимостной оценкой объекта обложения. В условиях активной деятельности организаций по налоговому планированию в налоговом законодательстве всегда присутствовали меры, направленные на защиту интересов государства. В 90-х годах XX в. широко использовалось понятие стоимостной оценки объекта обложения, заключающееся в формулировке «но не ниже себестоимости». В статье 40 Налогового кодекса РФ сделан новый шаг в этом направлении, в определенной мере

учитывающий уровень развития рыночных отношений. Для целей налогообложения прежде всего принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки, то есть договорная цена. Презумпция невиновности налогоплательщика, установленная НК РФ, в этой части законодательства предполагает, что, пока не доказано обратное, цена договора соответствует уровню рыночных цен.

Однако в НК РФ определены и исключения из общего правила. Для того чтобы не допустить занижения налоговой базы, установлен круг операций, на который направлены меры налогового администрирования. Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по следующим сделкам:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- внешнеторговым сделкам.

Также подлежат контролю сделки при отклонении цен более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Появилось понятие рыночной цены, сравнение с которой лежит в основе мер налогового контроля. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Следует прежде всего использовать официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) и биржевых котировках.

Налоговое законодательство в ряде случаев дает свое определение некоторым понятиям. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. Однородными – те, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении рыночных цен товаров (работ, услуг) необходимо соблюдать некоторые условия. Так, во внимание могут приниматься только сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Но если взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты сделок, цены по этим сделкам также могут учитываться при расчете рыночной цены.

Кроме того, при определении рыночных цен товара (работы, услуги) учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара (работы, услуги) сделках в сопоставимых условиях. В частно-

сти, принимаются во внимание такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Большое значение имеет положение налогового законодательства, устанавливающего возможность обоснования применения иной цены. Кроме того, учитывается объективность применения не взаимозависимыми лицами скидок, вызванных:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Налоговое законодательство предусматривает ситуации, когда соответствующие цены рассчитать невозможно из-за отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены. В таком случае налогоплательщик может использовать метод цены последующей реализации. В соответствии с ним рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары (работы, услуги) реализованы покупателем этих товаров (работ, услуг) при последующей их реализации (перепродаже). Если метод цены последующей реализации использовать невозможно (в частности, из-за отсутствия информации о цене товаров (работ, услуг), в последующем реализованных покупателем), используется затратный метод. Он заключается в том, что рыночная цена товаров (работ или услуг), реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

Не все положения современного налогового законодательства достигают тех целей, на которые они направлены. Однако со временем накапливается опыт, что в будущем положительно скажется на объеме налоговых поступлений в федеральный бюджет.

Так, в Налоговом кодексе РФ определено, что при отклонении цен в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней. Санкции при этом рассчитываются таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из

применения рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги). Однако не указано, за какой период берутся рыночные цены: по отчетному, в котором проводилась сделка, или по предыдущему отчетному периоду. Налогоплательщик вправе определить данное положение, как и многие другие (например, порядок определения среднего уровня цены, процентов) в налоговой политике (учетной политике для целей налогообложения).

Наконец, при рассмотрении дела суд также вправе учесть любые обстоятельства, которые влияют на результаты сделки, не ограничиваясь нормами статьи 40 НК РФ.

Контрольные вопросы

1. Что такое «налоговое регулирование»?
2. Какие признаки лежат в основе классификации налогов?
3. Перечислите виды федеральных налогов и сборов с организаций, относящиеся к каждому разделу классификации.
4. По каким критериям налоги подразделяются на прямые и косвенные?
5. Что представляет собой статусная классификация налогов?
6. Какие операции относятся к реализации товаров (работ, услуг), а какие не считаются таковыми?
7. Раскройте основные положения, принципы, условия определения цены сделки, рыночной цены для целей формирования налоговой базы по основным федеральным налогам и сборам с организаций.

Тесты по теме 1

(Укажите правильный ответ)

1. Рыночная цена регламентируется:
 - а) 40 статьей Налогового кодекса РФ
 - б) 13 статьей Налогового кодекса РФ
 - в) 89 статьей Налогового кодекса РФ
2. НДС – это налог:
 - а) косвенный;
 - б) прямой;
 - в) личный прямой;
3. Налоговая система РФ включает в себя:
 - а) один уровень;
 - б) два уровня;
 - в) три уровня
4. К федеральным налогам относятся
 - а) налог на имущество организаций
 - б) налог на игорный бизнес
 - в) налог на прибыль организаций.

2. АКЦИЗЫ

Акцизы – это разновидность косвенного налога на отдельные виды товаров. Ставки акцизов устанавливаются либо в процентах к стоимости товаров, либо в рублях за единицу измерения. Акцизами облагаются, как правило, высокорентабельные товары для изъятия в доход государственного бюджета полученной производителями сверхприбыли. Они включаются в структуру цены подакцизной продукции и во многом определяют его уровень. При выборе вида продукции, на которую могут быть установлены ставки акцизов, необходимо уделять внимание не только фискальным возможностям этого налога, но и уровню доходов населения, потребляющего подакцизную продукцию. При необоснованном завершении цен возможны различные негативные явления (нелегальное производство подакцизной продукции, социальная напряженность общества). Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируется главой 22 Налогового кодекса РФ и методическими рекомендациями по применению главы 22 «Акцизы», утвержденными приказом МНС России от 18 декабря 2000 года № БГ-3-03/440.

Плательщиками акциза являются производящие (в том числе из давальческого сырья) и реализующие подакцизные товары организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Объектами налогообложения признаются:

- реализация подакцизных товаров собственного производства (в том числе на безвозмездной основе, при натуральной оплате);
- использование нефтепродуктов для собственных нужд налогоплательщиками, производящими их из собственного сырья, осуществляющими оптовую или оптово-розничную торговлю нефтепродуктами;
- продажа конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
- получение (оприходование) денатурированного спирта организацией, имеющей свидетельство на производство не содержащей спирта продукции;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию России;
- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- иные операции, предусмотренные законодательством.

Освобождаются от налогообложения операции по реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ, передача подакцизных товаров одним структурным подразделениям организации для производства других подакцизных товаров иному структурному подразделению этой же организации, закачка природного газа в подземные храни-

лица и тому подобные операции в соответствии со статьей 183 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с действующим российским законодательством акцизами облагаются:

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вина);
- пиво;
- табачные изделия;
- легковые автомобили и мотоциклы;
- бензин автомобильный;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей;
- прямогонный бензин.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. Предусмотрено несколько механизмов ее определения. Применение того или иного механизма зависит от вида подакцизного товара и соответственно от того, какой вид налоговых ставок установлен в отношении этих товаров: *специфический или адвалорный, а также комбинированные ставки (на табачную продукцию)*. При применении *специфических* налоговых ставок налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении (штуках, литрах, килограммах, тоннах, лошадиных силах).

При применении *адвалорных* налоговых ставок возможны два варианта, когда налоговая база определяется:

а) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, указанных сторонами сделки;

б) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен.

При ввозе подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, налоговая база определяется как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

В любом случае при применении того или иного механизма определения налоговой базы из нее исключаются собственные акцизы и налог на добавленную стоимость.

Налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров.

Ставки акцизов на подакцизные товары, действующие в 2006 году, представлены в табл. 1.

Таблица 1

Ставки акцизов с 1.01.2006 г.

| Виды подакцизных товаров | Налоговая ставка, процентов или рублей за единицу измерения |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья) | 21 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта |
| Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция | 159 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах |
| Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин) | 83 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах |
| Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 и до 25 процентов включительно | 118 рублей 00 копеек за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах |
| Вина (за исключением натуральных нетрадиционных, вин шампанских и игристых) | 112 рубля за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах |
| Вина шампанские и вина игристые | 10,5 рубля за 1 литр |
| Вина натуральные (за исключением нетрадиционных некрепленых) | 2,2 рубля за 1 литр |
| Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5% включительно | 0 рублей за 1 литр |
| Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6% включительно | 1,91 рубля за 1 литр |
| Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6% | 6,28 рубля за 1 литр |

Окончание табл. 1

| 1 | 2 |
|--|---|
| Табак трубочный | 676 рублей за 1 килограмм |
| Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции | 277 рубля за 1 килограмм |
| Сигары | 16 руб.35 коп. за 1 штуку |
| Сигариллы | 200 рублей за 1000 штук |
| Сигареты с фильтром | 78 рублей за 1000 штук + 8% от стоимости, но не менее 25% от отпускной цены |
| Сигареты без фильтра, папиросы | 35 рублей за 1000 штук + 8% от стоимости, но не менее 25% от отпуска цен |
| Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно | 0 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.) |
| Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно | 16 руб.50 коп. за 0,75 кВт (1л.с.) |
| Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.) | 167 рубля за 0,75 кВт (1 л.с.) |
| Бензин автомобильный с октановым числом до 80 включительно | 2657 рублей за 1 тонну |
| Бензин автомобильных с другими октановыми числами | 3629 рублей за 1 тонну |
| Дизельное топливо | 1080 рублей за 1 тонну |
| Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей | 2951 рубля за 1 тонну |
| Прямогонный бензин | 2657 рублей за 1 тонну |

Перечень подакцизной продукции и ставки акцизов неоднократно изменялись. В настоящее время перечень подакцизной продукции упорядочен, он значительно сузился и приближен к перечням подакцизных

товаров, принятым в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой. Ставки акцизов установлены едиными на всей территории России. В последние годы они имеют устойчивую тенденцию к росту. Например, ставки акцизов на алкогольную продукцию в 2006 году по сравнению с предыдущим годом возросли в среднем на 12–16 рублей, на бензин автомобильный – на 300 рублей.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено создание налоговых складов. Режим налогового склада представляет собой форму налогового контроля, включающую организацию налоговых постов. Меры налогового контроля призваны охватить всю цепочку с момента окончания производства алкогольной продукции и до момента ее отгрузки покупателям. В период нахождения алкогольной продукции под действием режимов налогового склада она не считается реализованной и в отношении ее не возникает обязательство по уплате налога.

Порядок исчисления налога. Сумма налога по подакцизным товарам исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяц) по всем операциям, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих и уменьшающих налоговую базу. Налогоплательщик обязан вести отдельный учет по реализации товаров с разными ставками налога, иначе сумма налога определяется исходя из максимальной из применяемых ставок от единой налоговой базы. Например, если налогоплательщик реализует разные виды пива (с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта до 8,6% и свыше 8,6%) и не ведет отдельного учета по реализации продукции, то все реализованное им пиво подлежит обложению исходя из ставки 6 рублей 28 копеек за 1 литр.

Сумма акцизов определяется налогоплательщиком самостоятельно. При этом в расчетных документах она выделяется отдельной строкой. Установлены жесткие сроки по внесению акцизов в бюджет в зависимости от даты реализации. Дата реализации определяется так:

- 1) дата оприходования произведенных нефтепродуктов;
- 2) день отгрузки (передачи) – в отношении остальных подакцизных товаров.

При вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ для обоснованности освобождения от уплаты акциза и предоставления налоговых вычетов в налоговый орган в течение 180 дней со дня реализации представляются следующие документы:

- 1) контракт налогоплательщика с иностранным партнером на поставку подакцизных товаров;

2) платежные документы, выписки банка, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации товаров иностранному лицу на счет российского поставщика в российском банке;

3) грузовая таможенная декларация, товаросопроводительные документы с отметками российского таможенного органа о прохождении товара за пределы таможенной территории РФ и пограничных органов иностранных государств.

Общая сумма налога уменьшается на следующие **виды налоговых вычетов**:

1) сумма налога, предъявленная продавцом и уплаченная покупателем при приобретении подакцизных товаров, использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров;

2) сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров;

3) сумма налога, уплаченная на территории РФ по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованного для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. При этом вычету подлежит сумма акциза в размере, не превышающем сумму акциза, исчисленную по формуле

$$C = (A \cdot K) : 100\% \cdot O,$$

где С – сумма акциза, уплаченная по этиловому спирту, использованному для производства вина;

А – налоговая ставка за 1л стопроцентного (безводного) этилового спирта;

К – крепость вина;

О – объем реализованного вина.

Сумма акциза, превышающая сумму акциза, исчисленную по указанной формуле, относится за счет доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на прибыль организаций.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода. Ее размер определяется как сумма акцизов, исчисленная по операциям, признаваемым объектом налогообложения, уменьшенная на сумму налоговых вычетов. Если сумма вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, то в этом периоде акциз не уплачивается. Сумма превышения подлежит зачету в счет предстоящих платежей.

Рассмотрим на примере порядок расчета суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет при производстве и реализации алкогольной продукции.

Пример 1. Исчислите сумму акциза, подлежащую взносу в бюджет, если предприятием за отчетный период произведено и отпущено на оптовые склады других организаций:

- натурального вина – 25 000 л;
- алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 22% – 150 500 л.

Израсходовано этилового спирта (96%) 34 000 л, оплата произведена полностью.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между акцизом по операциям, которые признаются объектом налогообложения, и налоговыми вычетами.

1. Рассчитаем сумму акциза по операциям, которые признаются объектом налогообложения. К ним относится реализация продукции на оптовые склады, т.е. передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу.

Налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении:

- по натуральному вину – 25 000 л;
- по алкогольной продукции – 150 500 л.

Ставка акциза, действующая в 2006 году по алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта от 9 до 25%, составила 118 рублей за 1 л безводного этилового спирта. А в отношении натурального вина – 2 руб. 50 коп. за 1 л.

Так как ставка акциза на алкогольную продукцию установлена по отношению к безводному этиловому спирту, необходимо объем облагаемой базы пересчитать на стопроцентный этиловый спирт по коэффициенту 5.37 (118: 22). Следовательно, сумма акциза составит:

- при реализации алкогольной продукции
 $(150\,500 \text{ л} \cdot 5.37 \cdot 118) = 3307076 \text{ руб.};$

- при реализации натурального вина
 $25\,000 \text{ л} \cdot 2.5 = 62\,500 \text{ руб.};$

- сумма акциза, исчисленная от всей реализации продукции:
 $3307076 \text{ руб.} + 62\,500 \text{ руб.} = 3369576 \text{ руб.}$

2. Рассчитаем сумму налоговых вычетов. К вычетам принимаются подакцизные товары, использованные в качестве сырья для производства других товаров.

Ставка акциза этилового спирта из всех видов сырья в 2006 году составила 21 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта.

$$34\,000 \text{ л} \cdot 0.96 \cdot 21.50 \text{ руб.} = 701760 \text{ руб.}$$

- 3.** Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит:
 $3369576 \text{ руб.} - 701760 \text{ руб.} = 2667816 \text{ руб.}$

Ответ: 2667816 руб.

Уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится в следующие сроки:

1) по подакцизным товарам (кроме нефтепродуктов) – исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем;

2) по операциям с нефтепродуктами – не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Но если налогоплательщик имеет свидетельство только на оптовую реализацию, то уплата акциза производится не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а имеющий свидетельство на розничную реализацию – не позднее 10-го числа месяца, следующего за налоговым периодом;

Порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты.

Федеральным законом от 31.12.02 г. № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главе 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ» изменен порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты.

До 1 января 2003 года акцизы по нефтепродуктам уплачивали производители.

Согласно федеральному закону от 24.07.02 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ» и от 31.12.02 г. № 191-ФЗ акцизы по нефтепродуктам должны платить покупатели (получатели) ГСМ.

Плательщиками акцизов являются организации и иные лица, совершающие операции с нефтепродуктами.

Объект налогообложения. Статья 182 НК РФ претерпела существенные изменения, согласно которым объект налогообложения акцизами по подакцизным нефтепродуктам отличается от других подакцизных товаров.

В частности, по подакцизным нефтепродуктам объектом налогообложения признаются следующие операции.

1. Получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющим свидетельство.

Получением признается:

- приобретение нефтепродуктов в собственность;
- оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов);
- оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов);

– получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов, произведенных из этого сырья, и материалов на основе договора переработки.

2. Передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе и подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Причем передача нефтепродуктов другому лицу по поручению собственника приравнивается к передаче продуктов собственнику. Федеральным законом №191-ФЗ введен принципиально новый объект налогообложения: оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющим свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов.

Передача нефтепродуктов на давальческой основе объектом налогообложения акцизами теперь не является.

Операции, не подлежащие налогообложению.

Главное изменение – *объектом налогообложения стали операции не по реализации нефтепродуктов, как это было до 1 января 2003 года, а по их получению.* Соответственно плательщиками акцизов являются не те организации или индивидуальные предприниматели, которые реализуют нефтепродукты, а те, которые их получают (за исключением случаев, когда нефтепродукты, произведенные из давальческого сырья, передаются собственнику, не имеющему свидетельства, и когда конфискованные нефтепродукты передаются по решению судов или других уполномоченных органов).

От налогообложения акцизами освобождаются операции по получению (оприходованию) нефтепродуктов, в дальнейшем помещенных под таможенный режим экспорта. Их освобождение производится при условии фактического вывоза нефтепродуктов за пределы территории РФ и представления в налоговые органы документов в соответствии с п. 8 ст. 198 Налогового кодекса РФ.

При экспорте подакцизных нефтепродуктов налогоплательщик освобождается от уплаты акциза, начисленного при их получении (оприходовании) только в случае представления в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии.

Если они отсутствуют, акциз уплачивается в общеустановленном порядке (в том числе и в общеустановленные сроки), а затем уплаченная сумма возвращается при представлении в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта.

Ранее уплаченная сумма акциза возвращалась только непосредственно производителю подакцизных нефтепродуктов, а теперь в связи с изменением объекта налогообложения возврат акциза при экспорте может получить и налогоплательщик, осуществляющий оптовую продажу нефтепродуктов.

Налоговая база. Изменения произошли и в определении налоговой базы. Так, по нефтепродуктам, оприходованным организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющим свидетельства, самостоятельно произведенным из собственного сырья и материалов, налоговая база определяется как объем полученных (оприходованных) нефтепродуктов в натуральном выражении.

Налоговая база по полученным нефтепродуктам определяется как объем полученных нефтепродуктов в натуральном выражении, по переданным нефтепродуктам – как объем переданных нефтепродуктов в натуральном выражении.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов – свидетельство на производство;
- оптовая реализация нефтепродуктов – свидетельство на оптовую реализацию;
- оптово-розничная реализация нефтепродуктов – свидетельство на оптово-розничную реализацию;
- розничная реализация нефтепродуктов – свидетельство на розничную реализацию.

В свидетельстве указываются:

- регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи;
- наименование налогового органа, выдавшего свидетельство;
- полное и сокращенное наименование организации, место нахождения и адрес осуществления видов деятельности и марки нефтепродуктов;
- реквизиты документов, договоров;
- срок действия свидетельства (до одного года);
- условия осуществления указанных видов деятельности.

Свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, не является документом, разрешающим осуществление того или иного вида деятельности, без которого она запрещена. Организации и индивидуальные предприниматели могут осуществлять операции с нефтепродуктами независимо от наличия у них свидетельства.

С 1 января 2003 года расширен перечень лиц (организаций и индивидуальных предпринимателей), имеющих право на получение свидетельства (ст. 179/1 Налогового кодекса РФ). В частности, установлено, что лицо может получить свидетельство на производство, оптовую, оптово-розничную реализацию нефтепродуктов не только в случае нали-

чия у него мощностей на праве собственности, но также, если мощности находятся у него на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, или, если оно владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) ООО либо голосующих акций АО, имеющих в собственности соответствующие мощности.

Также следует иметь в виду, что розничный продавец может получить свидетельство, только если он осуществляет отпуск нефтепродуктов со стационарных топливораздаточных колонок. Если же торговля производится с бензовозов, то оснований для получения свидетельства нет, поскольку в ГОСТ 1510-84 «Нефть и нефтепродукты. Маркировка, упаковка, транспортирование и хранение» бензовозы (автоцистерны) отнесены к транспортным средствам, а не к средствам (мощностям) по хранению нефтепродуктов.

Для получения свидетельства организации или индивидуальному предпринимателю надо обратиться в управление ФНС РФ того субъекта РФ, в котором они стоят на налоговом учете. Если же предприятие относится к категории крупнейших налогоплательщиков и стоит на налоговом учете в межрегиональной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, то свидетельство выдается названной инспекцией.

Для получения свидетельства на оптовую реализацию организация или индивидуальный предприниматель – собственник сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки – вместо документов, подтверждающих право собственности (право хозяйствования, ведения и (или) оперативного управления) на мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов, может представить в налоговый орган заверенную копию договора на оказание услуг по переработке названного сырья с отметкой налогового органа по месту нахождения организации, осуществляющей указанную переработку.

Вместе с тем любое из свидетельств может получить и то лицо, у которого нет соответствующих мощностей, но при условии, что такие мощности есть в собственности организации, в которой оно владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) или голосующих акций.

В этом случае в налоговый орган необходимо представить документы, подтверждающие права организации на владение, пользование и распоряжение указанным имуществом, и документы, подтверждающие владение соответствующей долей (количеством голосующих акций) в уставном (складочном) капитале (фонде) организации.

Кроме того, предусмотрено, что в случае осуществления организацией и индивидуальным предпринимателем операций по оптовой или оптово-розничной реализации нефтепродуктов, произведенных ими из собственного сырья (в том числе из подакцизных нефтепродуктов) либо

полученных в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов (в зависимости от осуществляемого вида деятельности), им будет выдаваться свидетельство на оптовую реализацию или свидетельство на оптово-розничную реализацию. При этом свидетельство на производство выдаваться не будет.

Таким образом, свидетельство на производство может получить только то лицо, которое не занимается оптовой или розничной реализацией нефтепродуктов, а лишь изготавливает их из давальческого сырья.

Налоговые органы приостанавливают действия свидетельства в случае:

- невыполнения организацией или индивидуальным предпринимателем положений действующего законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты акцизов;

- не предоставления организацией или индивидуальным предпринимателем-покупателем (получателем) подакцизных нефтепродуктов в течение трех последовательных налоговых периодов реестров счетов фактур;

- использование технологического оборудования по производству, хранению и реализации нефтепродуктов, не оснащенного контрольными приборами учета их объемов, а также оснащенного вышедшим из строя контрольным и учетно-измерительным оборудованием, нарушения работы и условий эксплуатации контрольного и учетно-измерительного оборудования, установленного на указанном технологическом оборудовании.

В случае приостановления действия свидетельства налоговый орган обязан установить срок устранения нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства. Указанный срок не может превышать шесть месяцев. В случае, если в установленный срок нарушения не были устранены, свидетельство аннулируется. Срок действия свидетельства на время приостановления его действия не продлевается.

Налоговые органы аннулируют свидетельства в случаях:

- представления организацией или индивидуальным предпринимателем соответствующего заявления;

- передачи свидетельства другому лицу;

- завершения реорганизации организации, если в результате реорганизации данная организация утратила право собственности на мощности, заявленные при получении свидетельства;

- завершения реорганизации организации в форме выделения или разделения;

- изменения наименования организации, местонахождения организации;

– прекращения права собственности на весь объем мощностей, указанных в свидетельстве.

В случае аннулирования свидетельства или его утраты организацией или индивидуальным предпринимателем можно подать заявление о получении нового свидетельства.

Сумма акциза определяется по каждому виду нефтепродуктов как произведение налоговой базы и ставки. При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, производятся налоговые вычеты.

Порядок определения этой суммы следующий. При получении (оприходовании) продуктов налогоплательщик, имеющий свидетельство, начисляет акциз. Затем при реализации (передаче) этих нефтепродуктов налогоплательщикам, имеющим свидетельство, начисленная сумма акциза уменьшается на сумму акциза, приходящуюся на фактически реализованные нефтепродукты. У производителя нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов, не имеющего свидетельства, право на налоговый вычет не возникает.

Вычетам подлежат:

– суммы акциза, начисленные плательщиком в соответствии с подпунктами 2–4 пункта 1 статьи 182 Налогового кодекса, при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе и (или) смешении (при представлении документов в соответствии с пунктом 9 статьи 201 Налогового кодекса);

– суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию РФ (при представлении документов в соответствии с пунктом 10 статьи 201 Налогового кодекса).

Налоговые вычеты производятся при предоставлении налогоплательщиком в налоговые органы копии следующих документов:

1) договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;

2) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (поручатель) нефтепродуктов. Форма и порядок предоставления реестров в налоговые органы определяются Министерством РФ по налогам и сборам.

Указанная отметка предоставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации в порядке, определяемом Министерством РФ по налогам и сборам.

Вычета подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов, в том числе при розливе и (или) смешении, при предоставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих факт передачи в производство (накладная на внутреннее перемещение, накладная на отпуск материалов на сторону, лимитно-заборная карта, акт приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика, акт списания в производство и др.).

Для подтверждения права на вычет акциза, уплаченного при ввозе на таможенную территорию РФ, налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

- 1) контракт (его копию) на приобретение импортируемых нефтепродуктов;
- 2) грузовую таможенную декларацию (ее копию);
- 3) платежные документы, подтверждающие факт оплаты акциза при выпуске в свободное обращение на территории РФ ввезенных нефтепродуктов.

Вычет сумм акциза, уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ, производится после оприходования ввезенных подакцизных нефтепродуктов.

Пример 2. В 2003 году нефтеперерабатывающий завод, имеющий свидетельство о регистрации, произвел 2000 т бензина с октановым числом 92. Затем 1500 т этого бензина были проданы оптовой организации, также имеющей свидетельство. С 1 января 2004 года ставка акциза по такому бензину равна 3360 рублей за тонну. Сумма акциза, начисленная при оприходовании произведенного бензина, составит:

$$2000 \text{ т} \cdot 3360 \text{ руб.} = 6\,720\,000 \text{ руб.}$$

Сумма налоговых вычетов равна:

$$1500 \text{ т} \cdot 3360 = 5\,040\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, по данной операции в бюджет нужно заплатить акциз в размере

$$6\,720\,000 \text{ руб.} - 5\,040\,000 \text{ руб.} = 1\,680\,000 \text{ руб.}$$

Но чтобы зачесть сумму акциза, предприятие должно представить в налоговую инспекцию:

- договор с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
- товаросопроводительные документы;
- счет-фактуру с отметкой налоговой инспекции, в которой зарегистрирован покупатель (получатель) нефтепродуктов.

Зато акциз по нефтепродуктам, реализованным затем в розницу, из бюджета возместить нельзя.

Пример 3. В январе 2002 года АЗС получила от оптовой организации 1500 т бензина с октановым числом 92. Весь этот бензин был продан населению. Получив бензин, АЗС должна начислить акциз в размере

$$1500 \text{ т} \cdot 3360 \text{ руб.} = 5\,040\,000 \text{ руб.}$$

Всю эту сумму нужно перечислить в бюджет.

Уплата акцизов при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения (статья 204 Налогового кодекса РФ), производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено статьей 204.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Согласно подпункту 4 статьи 204 при совершении операций с нефтепродуктами уплата суммы налога производится налогоплательщиком по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений исходя из доли налога, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как величина удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) указанным обособленным подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов в целом по налогоплательщику.

Исчисление сумм налога, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

В случае, если указанные операции осуществляются налогоплательщиком через свои обособленные подразделения, расположенные на территории одного субъекта РФ и на одной территории с головным подразделением, сумма акциза может определяться налогоплательщиком централизованно и уплачиваться по месту нахождения головного подразделения.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период.

Статьей 204 Налогового кодекса РФ предусмотрены следующие сроки представления налоговой декларации:

– не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, – для налогоплательщиков, имеющих свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов;

– не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, – для налогоплательщиков, имеющих свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов;

– не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, – для всех остальных налогоплательщиков, совершающих операции с нефтепродуктами.

Поскольку возникновение права на налоговый вычет напрямую связано с отражением в декларации сумм акциза по полученным нефтепродуктам их покупателем, то понятно, что между начислением акциза и принятием его к вычету должен пройти определенный период времени.

Контрольные вопросы

1. Каковы сущности и роль акциза в формировании доходной части бюджета РФ?

2. Укажите круг плательщиков акциза.

3. Являются ли плательщиками акциза филиалы и обособленные подразделения организации?

4. Что относится к подакцизным товарам?

5. Что признается объектом налогообложения?

6. Что понимается под режимом налогового склада?

7. Какие операции в РФ не подлежат обложению акцизами?

8. Что собой представляет налоговая база при исчислении и уплате акциза?

9. Как определяется налоговая база акциза?

10. Каковы ставки акциза?

11. Каков порядок исчисления акциза?

12. Каковы налоговые вычеты?

13. Каковы сроки уплаты акциза?

14. Кто является плательщиками акцизов по операциям с нефтепродуктами?

15. Какие предприятия и организации не являются плательщиками данного вида акцизов?

16. Какие операции не облагаются акцизами на нефтепродукты?

17. Каковы сроки уплаты акцизов на нефтепродукты?

Тесты по теме 2

(Укажите правильный ответ)

1) По алкогольной продукции установлены:

- а) твердые (специфические) налоговые ставки;
- б) адвалорные (в процентах) налоговые ставки;
- в) комбинированные налоговые ставки.

- 2) Дата реализации (передачи) алкогольной продукции определяется как:
- а) день оплаты данной продукции;
 - б) день отгрузки алкогольной продукции;
 - в) день завершения действия акцизного склада.
- 3) При реализации подакцизных товаров населению по розничным ценам:
- а) сумма акциза выделяется в кассовом чеке отдельной строкой;
 - б) сумма акциза должна быть указана на ярлыках товаров и ценниках;
 - в) сумма акциза не указывается ни в чеках, ни на ярлыках или ценниках
- 4) Налоговым периодом по акцизному налогу является
- а) год;
 - б) квартал;
 - в) месяц.
- 5) Налоговая база по акцизу на ввозимые на территорию России товары определяется как:
- а) таможенная стоимость товаров и таможенных пошлин;
 - б) таможенная стоимость, таможенные пошлины и таможенный сбор;
 - в) таможенная стоимость товаров.
- 6) К федеральным налогам относится
- а) акциз;
 - б) налог на игорный бизнес;
 - в) земельный налог.

Задачи по теме 2

1. Исчислите сумму акциза, подлежащую взносу в бюджет, если предприятием за отчетный период произведено и отпущено на оптовые склады:

- натурального вина – 35 000 л;
- крепленого вина с содержанием этилового спирта 30% – 250 500 л.

Для производства крепленого вина израсходовано этилового спирта 38 000 л (96%), оплата произведена полностью.

2. Определите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет при ввозе на таможенную территорию РФ сигарет с фильтром, если:

- таможенная стоимость товара – 350 000 руб. (700 000 тыс. шт.);
- таможенные пошлины – 40 000 руб.;
- налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе товара, – 63 000 руб.

3. Со склада предприятия в розничную торговлю реализовано алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 25% в количе-

стве 4 500 л. Для обязательной маркировки продукции приобретены марки акцизного сбора в количестве 2500 шт., цена одной марки – 0,5 руб. Определите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

4. В отчетном периоде предприятие произвело этиловый спирт (96%) в количестве 6000 л. 2000 л передано структурным подразделениям для производства алкогольной продукции, остальная часть реализована покупателям.

Структурными подразделениями произведено и реализовано через собственную сеть розничной торговли 12 000 литров алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 20 %.

Исчислите сумму акциза, которую должно заплатить предприятие в бюджет.

5. В отчетном периоде организация приобрела этиловый спирт (96%) в количестве 5000 литров, оплачено 95%. Произведено 9000 литров алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 35%. На собственные склады отгружено 25% произведенной продукции, остальная часть – на склады сторонних организаций. Исчислите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Система налога на добавленную стоимость (НДС) была разработана и впервые применена во Франции в 1954 г., а начиная с 60-х годов получила широкое распространение в западноевропейских и других странах. Налог на добавленную стоимость – разновидность косвенного налога на товары и услуги. НДС является формой изъятия части добавленной стоимости, создаваемой на всех этапах производства и реализации товара до перехода его к конечному потребителю. В настоящее время он играет важную роль в налоговых системах более чем 40 государств мира. Многолетний опыт использования НДС в зарубежных странах показал, что это один из наиболее эффективных фискальных инструментов государства.

Анализ налоговой политики промышленно развитых стран свидетельствует, что одной из главных закономерностей в их экономике является повышение роли налогов на потребление. В частности, удельный вес данных налогов там вырос с 12 до 18% при практически неизменной доле налога на прибыль и подоходного налога. Западноевропейские государства в качестве обязательного условия для вступления в Европейское Сообщество выдвинули введение в национальную налоговую систему НДС на уровне 15–20%, что должно способствовать выравниванию условий конкуренции для субъектов экономики в различных странах.

В зависимости от уровня экономического развития страны, принятой там налоговой доктрины налог на добавленную стоимость может играть основную роль в налоговой системе. Например, в Великобритании вопросы, связанные с установлением этого налога, входят в компетенцию Управления таможенных пошлин и акцизов Министерства финансов. Регистрации в Управлении для оплаты налога подлежат все налогоплательщики. Предприниматели, как правило, ежеквартально заполняют декларацию и перечисляют налоговые платежи. В стране действуют три ставки НДС: 0, 8, и 17,5%. Нулевая ставка налога применяется к 17 группам товаров: продуктам питания; водоснабжения и канализации; книгам и пособиям для слепых; топливу и отоплению; транспортным средствам; международным услугам; одежде и обуви; благотворительности. Ставка в 8% применяется к услугам по коммунальным видам обеспечения; ставка в 17,5% – ко всем иным видам товаров (услуг и работ). Освобождаются от уплаты налога земля, страхование, почтовые услуги, игорный бизнес, финансы, образование, здравоохранение, ритуальные услуги и др.

В России налог на добавленную стоимость был введен со 2 января 1992 года Законом РФ от 6 декабря 1991 года «О налоге на добавленную стоимость». Первоначально, в погоне за ростом доходов бюджета, ставки НДС были установлены на чрезвычайно высоком уровне. В момент введения она была утверждена в размере 28%. В последующие годы ставки НДС были снижены. В настоящее время порядок исчисления и уплаты налога в бюджет регулируется положениями главы 21 Налогового

кодекса РФ и Методическими рекомендациями по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ», утвержденным приказом МНС России от 20 декабря 2000 года № БГ-3-03/447.

Плательщиками НДС являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу России, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели (если они не являются налогоплательщиками акцизов) могут быть освобождены от уплаты налога, если у них в течение предшествующих 3 месяцев налоговая база без учета налога на добавленную стоимость в сумме не превысила 2 миллиона рублей. Освобождение предоставляется на 12 последовательных месяцев, за исключением случая, когда право на освобождение утрачивает силу. После истечения указанного срока организации и индивидуальные предприниматели, желающие продлить освобождение от уплаты налога, должны представить в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие правомерность обращения.

Документы и сведения, необходимые для получения освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС

| Юридические лица | Индивидуальные предприниматели |
|---|---|
| Налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость за прошедшие налоговые периоды (3 календарных месяца, при продлении освобождения – 12 календарных месяцев) с отметкой налогового органа о сверке с представленными налоговыми декларациями за отчетные периоды и об их принятии | |
| Выписка из бухгалтерского баланса и документы, подтверждающие сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) | Документы, подтверждающие сумму выручки (дохода) от реализации товаров (работ, услуг) |
| Выписка из бухгалтерского баланса и документы, подтверждающие сумму образовавшейся дебиторской задолженности | Документы, подтверждающие сумму образовавшейся дебиторской задолженности |
| Книга продаж | |
| Журнал полученных и выставленных счетов-фактур | |
| Справку налогового органа об отсутствии задолженности по налогам и сборам | |
| Документы, подтверждающие отсутствие деятельности по производству и реализации подакцизной продукции и возникновения обязанности по исчислению и уплате акцизов | |
| – | Книга доходов и расходов |

Пример 1. Облагаемый оборот за три последовательных месяца составил 1995 тыс. руб.:

- февраль – 850 тыс. руб.;
- март – 365 тыс. руб.;
- апрель – 780 тыс. руб.

Согласно законодательству плательщик при предоставлении в налоговые органы соответствующих документов освобождается от уплаты налога в мае.

Если в мае облагаемый оборот составит, например, 900 тыс. руб., т.е. за 3 последовательных месяца (март, апрель, май) в сумме он составит 2045 тыс. руб. (больше 2 млн руб.), то начиная с мая и до окончания периода освобождения плательщик обязан уплачивать налог, исчисленный по данным бухгалтерского учета.

Если срок действия освобождения истек, и предприятие намерено его продлить еще на 12 месяцев, необходимо представить в налоговую инспекцию уведомление и документы в том же порядке, что и при первоначальном получении освобождения. В противном случае предприятию следует направить в налоговую инспекцию уведомление об отказе от использования освобождения.

Статистика свидетельствует, что количество желающих получить освобождение от уплаты НДС не превышает 1% от общего числа плательщиков налога.

Причинами этого являются:

- необходимость представления в налоговую инспекцию большого числа документов;
- необходимость постоянно отслеживать сумму поступающей выручки (с тем, чтобы за три месяца она не превысила установленный предел в 2 000 000 рублей).

Однако главная причина заключается в том, что если большинство клиентов предприятия являются плательщиками НДС, получать освобождение от уплаты налога им просто невыгодно.

Дело в том, что если покупатель – плательщик НДС – приобретает товары у предприятия, имеющего налоговое освобождение, он не имеет возможности принять НДС по приобретенным ценностям к вычету.

Следовательно, ему не имеет смысла работать с таким предприятием, если только оно не снизит цену в убыток.

Пример 2. Конкурирующие предприятия – ЗАО «Актив», которое платит НДС, и ООО «Пассив», получившее освобождение от налога, – закупают одинаковый товар у производителя по цене 120 руб. (100 руб. + 20 руб. НДС) и продают его покупателю – плательщику НДС.

Рыночная цена на данный товар составляет 240 рублей (200 руб. + 40 руб. НДС) при ставке НДС – 20%).

Купив товар у ЗАО «Актив», покупатель сможет принять 40 рублей НДС к вычету, а купив аналогичный товар у ООО «Пассив», – нет.

Следовательно, чтобы конкурировать с ЗАО «Актив», ООО «Пассив» должно продавать товар за 200 рублей (без НДС), пожертвовав частью своей прибыли.

Если же ЗАО «Актив» и ООО «Пассив» продают товар покупателю – плательщику НДС, в более выгодном положении оказывается ООО «Пассив», так как в данном случае покупателю все равно, приобретает он товар с НДС или без него.

Таким образом, освобождение от НДС, в первую очередь, выгодно получать предприятиям, основные клиенты которых не являются плательщиками НДС, например, предприятиям розничной торговли или оказывающим различные услуги населению.

В соответствии со статьей 146 НК РФ **объектом обложения НДС** признается:

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Реализацией товаров (работ, услуг) считается передача прав собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом для другого лица, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе.

2. Передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций, в том числе и через амортизационные отчисления.

Объектами налогообложения является передача товаров и выполнение работ (услуг), не связанных с производством продукции:

- содержание объектов социальной сферы;
- работы по благоустройству городов, поселков;
- оказание помощи сельскохозяйственных предприятий;
- содержание высших и средних учебных заведений, профессионально-технических училищ, состоящих на балансе предприятия.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. К таким работам относятся строительные и монтажные работы, выполненные хозяйственным способом с 1 января 2001 года непосредственно налогоплательщиками для собственных нужд.

Не относятся к ним строительно-монтажные работы, выполненные индивидуальными предпринимателями для личного потребления.

4. Ввоз товаров на таможенную территорию РФ. Не признаются реализацией товаров (работ, услуг) и соответственно объектом налогообложения:

- операции с российской и иностранной валютой;

- передача основных средств и нематериальных активов и иного имущества организации ее правопреемнику;
- передача имущества, если она носит инвестиционный характер;
- передача имущества в пределах первоначального взноса при выходе из общества или товарищества;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального фонда при приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации;
- передача объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, газовых сетей и иных подобных объектов органами государственной власти и органами местного самоуправления;
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации и др.

Правильное определение объекта налогообложения – одна из основных проблем при использовании НДС.

Важное значение при этом имеет четкое определение места реализации товаров (работ, услуг). Для выяснения необходимости уплаты НДС требуется установить, является ли местом реализации товаров (работ, услуг) территория РФ.

Согласно действующему законодательству местом реализации товаров признается территория РФ, если:

- товар находится на российской территории и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на российской территории;
- монтаж, установка или сборка товара осуществляется на российской территории.

Пример 3.

Ситуация 1. Российское предприятие ЗАО «Актив» имеет в собственности здание, находящееся в Архангельске.

По договору купли-продажи ЗАО «Актив» продало это здание другому российскому предприятию.

Поскольку здание находится на территории России, при продаже не отгружается и не транспортируется, то местом его реализации считается Россия. Следовательно, с выручки от продажи здания ЗАО «Актив» должно заплатить НДС.

Ситуация 2. Российское предприятие ЗАО «Актив» имеет в собственности здание, находящееся на территории Польши. По договору купли-продажи ЗАО «Актив» продало это здание польскому предприятию.

Поскольку здание находится на территории Польши, при продаже не отгружается и не транспортируется, то Россия не является местом его реализации.

Следовательно, по российским законам ЗАО «Актив» не должно платить НДС с выручки от продажи указанного здания, однако ему придется заплатить налог в соответствии с польским законодательством.

Ситуация 3. Российское предприятие ЗАО «Актив» приобрело партию товаров на территории Польши. Не вывозя эти товары за пределы Польши, ЗАО «Актив» продало эти товары некоему польскому предприятию. Поскольку в момент начала отгрузки товары находятся на территории Польши, то местом их реализации Россия не является. Следовательно, по российским законам ЗАО «Актив» придется заплатить налог в соответствии с польским законодательством.

Принципы определения понятия «место реализации» работ (услуг) для целей налогообложения представлены на рис. 1.

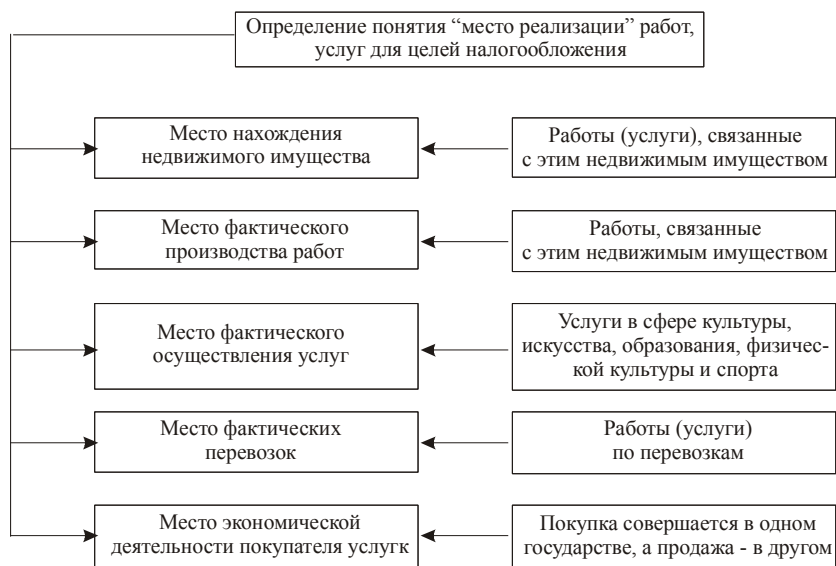


Рис. 1. Принципы определения понятия «место реализации» работ, услуг при исчислении НДС

Операции, не подлежащие налогообложению. Не подлежат налогообложению операции по реализации социально значимых товаров, работ, услуг. Например:

- реализация медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- услуги по уходу за больными и престарелыми, по содержанию детей в дошкольных учреждениях и аналогичные им;

- услуги по перевозке пассажиров городским транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутных);
- услуги по предоставлению в пользование жилых помещений;
- услуги в сфере образования, культуры и искусства;
- иные операции в соответствии с налоговым законодательством.

Если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению, он обязан вести их отдельный учет.

Действующим законодательством установлен ***перечень товаров, ввозимых на территорию России и не подлежащих налогообложению.***

1) товары (а также сырье и комплектующие изделия для их производства), ввозимые в качестве безвозмездной помощи, за исключением подакцизных товаров согласно постановлению Правительства РФ;

2) материалы для изготовления медицинских препаратов согласно перечню правительства РФ;

3) все художественные ценности, передаваемые в качестве дара;

4) все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии;

5) продукция, произведенная в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках иностранных государств на основании международного договора;

6) технологическое оборудование и комплектующие к нему, ввозимые в качестве вклада в уставный капитал;

7) товары, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических лиц и приравненных к ним представительств.

Порядок исчисления НДС. Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога по оплаченным материальным ресурсам, топливу, работам, услугам, стоимость которых относится на издержки производства и обращения. Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, установленных статьей 40 Налогового кодекса РФ. В общем случае выручка от продажи товаров (работ, услуг) рассчитывается исходя из тех цен, которые установлены в договоре с покупателем (заказчиком). Считается, что эти цены соответствуют рыночным.

Однако в некоторых случаях налоговая инспекция имеет право проверить, действительно ли установленные в договоре цены соответствуют рыночным. Согласно статье 40 Налогового кодекса РФ, налоговики могут это сделать в случаях, если:

- покупатель и продавец считаются взаимозависимыми;

- предприятие передает товары (работы, услуги) по товарообменному (бартерному) договору;
- предприятие продает товары (работы, услуги) по внешнеторговой сделке;
- в течение непродолжительного времени цена сделки отличается от других сделок с такими же товарами (работами, услугами) более чем на 20%.

Схема расчета суммы налога представлена на рис. 2.



Рис. 2. Схема расчета суммы налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет

Если же в результате такой проверки будет установлено, что цена, установленная договором, действительно отклоняется от рыночной более чем на 20%, налоговикам дано право пересчитать выручку (а следовательно, и НДС) исходя их рыночной цены.

Предприятия считаются взаимозависимыми, если доля участия одного из них в уставном капитале другого превышает 20% (смотрите подпункт 1 пункта 1 статьи 20 Налогового кодекса РФ). Например, взаимозависимыми являются головное и дочернее предприятия.

Пример 4. ЗАО «Актив» является одним из учредителей ООО «Пассив». Доля ЗАО «Актив» в уставном капитале ООО «Пассив» составляет 50%, то есть более 20%. Следовательно, ЗАО «Актив» и ООО «Пассив» являются взаимозависимыми предприятиями. В этой ситуации налоговая инспекция вправе проверить цены по всем сделкам между ЗАО «Актив» и ООО «Пассив».

Согласно обычаям делового оборота бартерный договор предполагает, что предприятия обмениваются друг с другом принадлежащими им товарами (работами, услугами). Это означает, что каждая из сторон договора является одновременно и продавцом, и покупателем. При этом, как правило (если только договором не предусмотрено иное), обмениваемые товары (работы, услуги) признаются равноценными, поэтому расчеты деньгами изначально не предусматриваются.

Отметим, что в Гражданском кодексе РФ понятие «бартер», как таковое, отсутствует. В нем есть лишь понятие «мена». Однако договором мены допустимо только оформление обмена товара на товар (смотрите пункт 1 статьи 567 ГК РФ). Однако на практике под контроль налоговиков попадают и те сделки, в рамках которых осуществляется обмен результатами выполненных работ (оказанных услуг).

Пример 5. ЗАО «Актив» и ООО «Пассив» заключили договор, по которому ЗАО «Актив» выполняет ремонт офисного здания ООО «Пассив». В качестве оплаты за ремонтные работы ООО «Пассив» передает ЗАО «Актив» партию строительных материалов. Денежные расчеты по договору изначально не предусмотрены.

Внешнеторговыми считаются любые сделки с предприятиями и предпринимателями, не являющимися российскими резидентами, даже если такие сделки совершаются на территории РФ и оплата по ним производится в рублях. Налоговики вправе контролировать цены по указанным сделкам.

Пример 6. ЗАО «Актив» заключило договор с российским представительством австрийского предприятия на поставку ему офисного оборудования. Оборудование для него передается представительством в Москве. Такая сделка считается внешнеторговой. И, следовательно, налоговая инспекция вправе проверить, соответствуют ли установленные сторонами цены рыночным.

Налоговая инспекция в соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 40 Налогового кодекса РФ вправе контролировать цены «...при отклонении более чем на 20% в сторону повышения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени». Если в результате проверки будет выявлено, что цена, установленная договором, отклоняется от рыночной более чем на 20%, налоговикам дано право пересчитать выручку (а, следовательно, и НДС) исходя из рыночной цены.

Тем не менее остаются открытыми вопросы о том, от какого именно «уровня цен» следует отсчитывать 20%. Что означает термин «идентичные (однородные) товары» и какой именно период времени можно считать «непродолжительным»? Обратимся к этой связи к практике проведения проверок по приведенным основаниям.

Рассматривая вопрос об уровне цен, следует исходить из того, что большинство специалистов (как из числа налоговиков, так и из числа независимых экспертов) берут за точку отсчета средневзвешенную цену, по которой предприятие продает или покупает тот или иной товар.

Пример 7. Допустим предприятие ААА производит стулья одной модели. В течение определенного времени предприятие продало:

200 стульев по цене 550 рублей за штуку;

100 стульев по цене 500 рублей за штуку;

200 стульев по цене 450 рублей за штуку.

Применяемый для данного наименования продукции «уровень цен» за этот период составит: $(200 \text{ шт.} \cdot 550 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \cdot 500 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \cdot 450 \text{ руб.}) : (200 \text{ шт.} + 100 \text{ шт.} + 200 \text{ шт.}) = (110\,000 + 50\,000 + 90\,000) : 500 = 250\,000 : 500 = 500 \text{ руб.}$ Таким образом, ни одна из использованных предприятием цен не отклоняется от этого значения более чем на 20%. Поэтому проверять, соответствуют ли эти цены рыночным, налоговики не имеют права.

Пример 8. ЗАО «Актив» производит мебельные гарнитуры. В течение непродолжительного периода времени ЗАО «Актив» продало четыре гарнитура мебели по следующим ценам:

Три гарнитура по цене 15 000 рублей за штуку;

Один гарнитур по цене 10 000 рублей.

Таким образом, пресловутый «уровень цен» на один гарнитур составит: $(15\,000 \text{ руб.} + 15\,000 \text{ руб.} + 10\,000 \text{ руб.} + 15\,000 \text{ руб.}) : 4 \text{ шт.} = 13\,750 \text{ руб.}$ При этом по тем сделкам, где ЗАО «Актив» продавало гарнитуры по цене 15 000 руб., отклонение от «уровня цен» составило: $(15\,000 \text{ руб.} - 13\,750 \text{ руб.}) : 13\,750 \text{ руб.} \cdot 100\% = 9,09\%$, то есть меньше 20%. Следовательно, по этим сделкам налоговая инспекция цены контролировать не может.

Однако по сделке, где ЗАО «Актив» продавало гарнитуры по цене 10 000 руб., отклонение от «уровня цен» составило: $(13\,750 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.}) : 13\,750 \text{ руб.} \cdot 100\% = 27,3\%$, что больше 20%. Следовательно, налоговая инспекция вправе проверить, соответствует ли цена этой сделки рыночной. Предположим, что налоговая инспекция выяснила, что рыночная цена на такие же гарнитуры в это время составляла:

11 000 рублей (вариант 1);

17 000 рублей (вариант 2).

Вариант 1. Отклонение цены от проверяемой сделки от рыночной цены в данном случае составит: $(11\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.}) / 11\,000 \text{ руб.} \cdot 100\% = 9,09\%$. Следовательно, даже несмотря на то, что рыночная цена больше той цены, исходя из которой предприятие рассчитало выручку, доначислять налог налоговики не имеют права.

Вариант 2. Отклонение цены проверяемой сделки от рыночной цены в данном случае составит: $(17\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.}) / 17\,000 \text{ руб.} \cdot$

100% = 41,18%, то есть больше 20%. Следовательно, НДС по этой сделке налоговики могут рассчитать исходя из рыночной цены гарнитура – 17 000 руб. На практике это означает, что проверяющие доначислят НДС с суммы 7000 руб. (17 000 – 10 000) и начислят предприятию пени за несвоевременную уплату налога.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащей уплате акцизов.

Налоговая база увеличивается на суммы:

1) авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполненных работ или оказания услуг;

2) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров.

В целях правильного исчисления необходимо установить *дату реализации* товаров. Моментом определения налоговой базы (01.01.2006г.) является наиболее ранняя из следующих дат:

– день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

– день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Не включаются в налоговую базу «оплата, частичная оплата» (авансовые платежи), полученная:

– в счет поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по ставке 0% (экспорт);

– в счет поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

Налоговым периодом по НДС устанавливается календарный месяц, а для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки, не превышающими 2 миллиона рублей, – квартал.

Ставки НДС:

0% при реализации товаров на экспорт (за исключением нефти и газа), а также работ (услуг), непосредственно связанных с их перемещением через таможенную границу, при условии фактического вывоза за пределы таможенной территории России; услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы России при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов; товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами;

10% по продовольственным товарам (кроме подакцизных деликатесных), по товарам для детей по перечню, утвержденному Правительством РФ; периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой, культурой; лекарственных средств, изделий медицинского назначения.

18% по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные и деликатесные продовольственные товары.

Если сумма налога должна определяться расчетным путем, то налоговая ставка определяется следующим образом:

– по товарам, облагаемым по ставке 10%, – 10: 110 · 100%;

– по товарам, которые облагаются по ставке 18%, – 18: 118 · 100%.

При реализации товаров, по которым применяется ставка 0%, налогоплательщик должен подтвердить обоснованность ее применения, а также доказать право на получение налоговых вычетов. Для этого ему необходимо представить в налоговый орган следующие документы:

– контракт на поставку товара;

– выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица-покупателя на счет налогоплательщика в российском банке;

– грузовую таможенную декларацию с отметками таможенных органов, осуществляющих выпуск товара в режиме экспорта;

– копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории России.

Документы (их копии) представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта или транзита. Если по истечении этого срока подтверждающие документы не представлены, то указанные операции подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 или 20%. Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы, то уплаченные суммы налога подлежат возврату.

Налоговые вычеты. Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога, исчисленного исходя из рассчитанной им налоговой базы, на установленные в соответствии с законодательством налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога:

1) предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг);

2) предъявленные покупателю и уплаченные продавцом товаров (работ, услуг) в бюджет в случае возврата этих товаров или отказа от работ и услуг;

3) уплаченные по расходам на командировки, представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организации;

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Все плательщики НДС должны составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации товаров. Они являются обязательным документом для всех плательщиков НДС. На основании счетов-фактур осуществляются расчеты НДС и контроль налоговых органов за правильностью и полнотой уплаты налога в бюджет. Налогоплательщик обязан вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж.

Счета-фактуры введены как инструмент дополнительного контроля налоговых органов за политикой сбора НДС и используются прежде всего для встречных проверок налогоплательщиков, для выявления фактов уклонения от уплаты налога поставщиками и необоснованного предъявления к возмещению сумм входного налога покупателями.

Законодательством предусмотрен порядок заполнения счетов-фактур. Неправильное заполнение или не заполнение хотя бы одного реквизита может служить основанием непринятия работниками налоговой службы сумм НДС к вычету.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, исчисленная от налоговой базы. Если сумма вычетов превышает общую сумму налога, то разница подлежит возмещению налогоплательщику. Рассмотрим на примере порядок расчета НДС, подлежащего уплате в бюджет.

Пример 9. В отчетном периоде предприятие реализовало продукции на 700 тысяч рублей без НДС, построило хозяйственным способом для собственных нужд гараж (стоимость строительно-монтажных работ составила 60 тысяч рублей (без НДС). Оприходовано товарно-материальных ценностей на сумму 300 тысяч рублей, в том числе НДС, а оплачено – 250 тысяч рублей. Кроме того, совершена бартерная сделка: реализовано изделий – 20 штук по цене 1000 рублей без НДС за штуку, рыночная цена 1500 рублей без НДС.(условная ставка НДС-20%)

Исчислить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммой налоговых вычетов.

1. Исчислим сумму налога, предъявленную покупателям. Объектом налогообложения признается реализация товара, выполнение строи-

тельно-монтажных работ для собственных нужд (строительство гаража) и бартерная операция. Облагаемая база составит:

– по реализации продукции – 700 тысяч рублей;

– по строительству гаража – 60 тысяч рублей;

– при расчете облагаемой базы по бартерной операции необходимо руководствоваться положениями статьи 40 НК РФ. В целях налогообложения цена реализации товара по бартерной сделке может быть ниже рыночной, сложившейся на момент совершения операции в этом регионе. Следовательно, необходимо увеличить облагаемый оборот по реализации товара, так как цена реализации 1 штуки изделия 1000 рублей, а рыночная цена – 1500 рублей. Сумма увеличения будет равна 10 000 рублей $((1500 \text{ тысяч рублей} - 1000 \text{ рублей}) \cdot 20\%)$.

Таким образом, налоговая база по реализации продукции (работ, услуг) равна: 700 тыс. руб. + 60 тыс. руб. + 10 тыс. руб. = 770 тыс. руб.

Сумма налога, предъявленная покупателю, составит (условно прием, что ставка налога равна 20%):

$$770 \text{ тыс. руб.} \cdot 20\% = 154 \text{ тыс. руб.}$$

2. Рассчитаем сумму налоговых вычетов. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг). Оплачено товарно-материальных ценностей на сумму 250 тысяч рублей, в том числе сумма НДС: 250 тыс. руб. $\cdot 20\%$: 120 тыс. руб. $\cdot 20\%$ = 41,7 тыс. руб.

3. Исчислим сумму налога, подлежащую уплате в бюджет: 154 тыс. руб. – 41,7 тыс. руб. = 112,3 тыс. руб.

Ответ: 112,3 тыс. руб.

Уплата налога. Плательщики налога самостоятельно определяют сумму на основе данных бухгалтерского учета и отчетности. Оплата производится:

– ежемесячно по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

– поквартально налогоплательщиками с ежемесячными в течение квартала суммами выручки (без учета НДС), не превышающими 1 млн руб., не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом;

– по товарам, ввозимым на территорию РФ, одновременно с уплатой таможенных платежей.

Контрольные вопросы

1. Раскройте экономическую сущность НДС.
2. Каковы значение и роль НДС в формировании бюджета?
3. Охарактеризуйте тенденции развития НДС в зарубежных странах.

4. При каких условиях предоставляется освобождение от уплаты НДС?
5. При каких условиях НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам относится к вычетам?
6. Охарактеризуйте специфику обложения НДС экспортных операций.
7. По каким ставкам взимается НДС?
8. В какие сроки уплачивается НДС?
9. Что собой представляет налоговая база НДС?
10. Каков порядок определения налоговой базы НДС?
11. В каких случаях налогоплательщик теряет право на освобождение от НДС?
12. Какие операции не подлежат освобождению от НДС?
13. Каков порядок уплаты НДС в бюджет?

Тесты по теме 3

(Укажите правильный ответ)

- 1) Налогоплательщиками НДС признаются:
 - а) организации;
 - б) индивидуальные предприниматели;
 - в) организации и индивидуальные предприниматели.
- 2) Налогоплательщики могут быть освобождены от уплаты НДС, если в течение предшествующих трех периодов налоговая база без учета НДС составила:
 - а) 1 800 000 руб.
 - б) 900 000 руб.
 - в) не более 1 500 000 руб.
- 3) Налоговым периодом по НДС является:
 - а) квартал;
 - б) месяц;
 - в) месяц и квартал.
- 4) Объектами налогообложения НДС признаются:
 - а) банковские операции (за исключением инкассации);
 - б) услуги по страхованию и перестрахованию;
 - в) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ.
- 5) Не облагаются НДС:
 - а) реализация предметов религиозного назначения;
 - б) ввоз товаров на таможенную территорию РФ;
 - в) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.
- 6) Экспортируемые за пределы РФ товары:
 - а) не облагаются НДС;
 - б) облагаются НДС по ставке 0%;
 - в) облагаются НДС по общей ставке 18%.

- 7) Документы, подтверждающие право на обложение НДС по ставке 0% представляются в течение:
- а) 30 дней;
 - б) 90 дней;
 - в) 180 дней.
- 8) Налогообложение по ставке 0% производится:
- а) при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с транзитом;
 - б) при реализации необработанных природных алмазов добывающими предприятиями;
 - в) при оказании услуг членами коллегии адвокатов.
- 9) При реализации товаров (работ, услуг) по цене, включающей НДС, используется:
- а) прямые ставки;
 - б) расчетные ставки;
 - в) льготные ставки.
- 10) Ставка 10% используется при реализации:
- а) льготных товаров детского ассортимента и продуктов питания по перечню правительства РФ;
 - б) всех остальных товаров;
 - в) всех видов услуг.
- 11) В расчетных, первичных документах и счетах-фактурах сумма НДС
- а) не выделяется;
 - б) выделяется;
 - в) выделяется отдельной строкой.

Задачи по теме 3

1. Предприятие занимается розничной и оптовой торговлей. Данные за отчетный период составили:

- выручка от реализации товаров в оптовой торговле (с НДС):
 - в апреле – 250 000 руб.,
 - в мае – 320 000 руб.,
 - в июне – 440 000 руб.;
- выручка от реализации товаров в розничной торговле (с НДС):
 - в апреле – 120 000 руб.,
 - в мае – 310 000 руб.,
 - в июне – 250 000 руб.,
- ставка НДС – 18%;
- численность работников предприятия – 56 человек;
- стоимость амортизируемого имущества – 1500 тыс. руб.;
- площадь торгового зала – 100 кв. метров.

Рассчитайте, имеет ли право данное предприятие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Ответ обосновать.

2. Исходя из следующих данных бухгалтерского учета, составьте налоговую декларацию и определите сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет:

– за отчетный период ЗАО «Поток» отгрузило продукции на сумму 540 тыс. руб., в том числе налог на добавленную стоимость – 18%;

– за реализованную продукцию на расчетный счет предприятия поступило 580 тыс. руб.;

– приобретены товарно-материальные ценности на сумму 320 тыс. руб. (с учетом НДС – 18%), из них оплачено – 300 тыс. руб.;

– от сдачи в аренду имущества получена арендная плата в сумме 50 тыс. руб.;

– приобретены основные средства на сумму 630 тыс. руб. (с НДС), оплачено поставщику 33%, в эксплуатацию введены в следующем отчетном периоде;

– по договору комиссии получено вознаграждение в сумме 100 тыс. руб.

– передано для собственных нужд товаров собственного производства в сумме 45 тыс. руб.;

– получены авансовые платежи в счет предстоящих поставок в сумме 75 тыс. руб.

Учетная политика организации для целей налогообложения определена «по отгрузке».

3. Исходя из следующих данных, составьте декларацию по налогу на добавленную стоимость за отчетный период:

– отгружено продукции на сумму 650 тыс. руб., в том числе на экспорт – 120 тыс. руб.;

– поступило денежных средств за реализованную продукцию 700 тыс. руб., в том числе за экспортируемую – 100 тыс. руб.;

– закупочная стоимость товарно-материальных ценностей – 800 тыс. руб. (с учетом НДС – 18%), оплачено 85%;

– получены проценты по вкладу на депозитном счете – 85 тыс. руб.;

– реализованы основные средства: первоначальная стоимость – 60 тыс. руб., амортизация – 20 тыс. руб., цена реализации – 50 тыс. руб.;

– пеня, полученная от поставщика за нарушение хозяйственного договора и начисленная в отчетном периоде, – 8 тыс. руб.;

– получены авансы под предстоящую поставку товаров – 50 тыс. руб.;

– исчислены налоговые платежи – 82 тыс. руб.;

– передано безвозмездно оборудование на сумму 70 тыс. руб. Учетная политика организации для целей налогообложения определена «по отгрузке».

4. Исходя из следующих данных составьте налоговую декларацию и определите сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет:

– выручка от реализации продуктов питания составила 500 тыс. руб., в том числе НДС – 10%;

– выпущено промышленных товаров на 470 тыс. руб., отгружено – на 380 тыс. руб., на расчетный счет за реализованные товары поступило 430 тыс. руб.;

– стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей составила 220 тыс. руб., оплачено поставщику 70% (в том числе НДС – 18%);

– получен аванс под предстоящие поставки в сумме 40 тыс. руб.;

– получена арендная плата за предоставленные в аренду основные средства 35 тыс. руб.;

– за оказанные консультационные услуги перечислено 20 тыс. руб. (в том числе НДС);

– получено безвозмездно на развитие производства 40 тыс. руб.;

– реализованы основные средства: первоначальная стоимость – 70 тыс. руб., цена реализации – 45 тыс. руб., амортизация – 30 тыс. руб.

– оплачена подписка на литературу на следующий отчетный период – 15 тыс. руб.;

– просроченная дебиторская задолженность составила 65 тыс. руб.

Учетная политика организации для целей налогообложения определена «по отгрузке».

5. Исходя из следующих данных исчислите сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет:

– объем выполненных услуг – 820 тыс. руб. (в том числе НДС – 18%), оплачено – 95%;

– перечислен аванс поставщику – 80 тыс. руб. (в том числе НДС);

– приобретены материалы для производственных нужд на сумму 220 тыс. руб. (в том числе НДС – 18%), из них оплачено поставщику – 70%;

– зачислен на расчетный счет аванс покупателя – 58 тыс. руб.;

– расходы на текущий ремонт здравпункта, находящегося на балансе организации, – 56 тыс. руб. (в том числе НДС – 18%), оплата произведена полностью;

– израсходовано на содержание детского сада – 80 тыс. руб. (в том числе НДС – 18%);

– расходы на капитальный ремонт производственного оборудования, выполненный подрядчиком, – 132 тыс. руб. (в том числе НДС – 18%), из них оплачено 120 тыс. руб.;

– кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности – 50 тыс. руб.

Учетная политика организации для целей налогообложения определена по «отгрузке».

4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Налог на прибыль в системе российского налогообложения относится к категориям прямых налогов и занимает в общем объеме доходов бюджета различных уровней второе место после налога на добавленную стоимость. Это федеральный налог с едиными требованиями на всей территории Российской Федерации. Прямым он является потому, что его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Действующий порядок исчисления и уплаты налога на прибыль регламентируется главой 25 части 2 Налогового кодекса РФ, Методическими рекомендациями по применению главы 25 «Налог на прибыль организации» части 2 Налогового кодекса РФ, утвержденными МНС России приказом номер 26 от 26 февраля 2002 года номер БГ-3-02/98, и изменениями, внесенными в них Федеральными законами: от 29.05.02 г. № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»; от 24.07.02 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации»; от 31.12.02 г. № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса РФ и некоторые акты законодательства Российской Федерации».

Налог на прибыль организаций является таким налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Он влияет на инвестиционные потоки и процесс наращивания капитала.

Налогоплательщиками налога на прибыль являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (главы 26.3 НК РФ):

- организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности (главы 26.2 НК РФ);
- организации, уплачивающие налог на игорный бизнес, по деятельности, относящейся к игорному бизнесу (главы 29 НК РФ);
- организации, являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога (главы 26.1 НК РФ).

Объектом налогообложения по налогу на прибыль в соответствии со статьей 247 Налогового кодекса РФ признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью для целей налогообложения считается:

– для российских организаций – полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов;

– для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенными этими постоянными представительствами расходов;

– для иностранных организаций – доход, полученный от источников в Российской Федерации.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Доходами организации для целей налогообложения являются:

– выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;

– выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав;

– внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются все суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях, и пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество или имущественные права, выраженные в денежной и (или) в натуральных формах.

| | | | | |
|---|---|------------------------------------|---|--------------------------------------|
| Доходы организации | - | Расходы организации | = | Налогооблагаемая прибыль организации |
| = | | = | | + |
| Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущества, имущественных прав | - | Расходы, связанные с ее получением | = | Прибыль |
| + | | + | | |
| Выручка от реализации ценных бумаг | - | Соответствующие ей расходы | = | Прибыль |
| + | | + | | |
| Выручка от реализации покупных товаров | - | Соответствующие ей расходы | = | Прибыль |
| + | | + | | |
| Выручка от реализации финансовых услуг | - | Соответствующие ей расходы | = | Прибыль |
| + | | + | | |
| Выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств | - | Соответствующие ей расходы | = | Прибыль |
| + | | + | | |
| Внереализационные доходы | - | Внереализационные расходы | = | Прибыль |
| - | | | | |
| Остатки незавершенного производства, остатки продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода | | | | |
| - | | | | |
| Суммы налогов, предъявленные покупателем | | | | |

Рис. 3. Объект налогообложения в схеме

Внереализационными доходами признаются доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) от операций купли-продажи иностранной валюты. Доход от продажи (покупки) возникает, когда курс продажи (курс покупки) выше (ниже) официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ на дату совершения сделки;
- 3) в виде штрафов, пеней и (или) санкций, полученных за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- 4) от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- 5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

7) в виде сумм восстановленных резервов (сомнительные долги, восстановленные долги, резервы по гарантийному обслуживанию, резервы на возможные потери по ссудам, отчисления в резервы под обесценение ценных бумаг, отчисления в страховые резервы);

8) в виде безвозмездно полученного имущества или имущественных прав, за исключением доходов, не учитываемых при определении налоговой базы в установленном Налоговым кодексом порядке;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленных в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте;

12) в виде положительной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества (за исключением амортизируемого имущества, ценных бумаг), произведенной в целях доведения стоимости такого имущества до текущей рыночной цены в соответствии с законодательством РФ;

13) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

14) в виде использованного не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ и услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности;

15) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательств перед кредиторами), списанных в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

16) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации.

Полный перечень доходов и условия их включения в налогооблагаемую базу представлены в статье 250 НК РФ.

Внимание! Суммы, отраженные в составе доходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов.

Пример 1. Организация в I квартале реализовала собственную продукцию на сумму 1200 000 руб., в том числе НДС 200 000 руб., покупные товары на сумму 240 000 руб., в том числе НДС 40 000 руб.

При определении доходов за I квартал для целей налогообложения организация не учитывает сумму НДС, которая была включена в цену реализации (продажную цену).

Доходы для целей налогообложения составят:

от реализации собственной продукции – 1000 000 руб. (1200 000 руб. – 200000 руб.), от реализации покупных товаров – 200 000 руб. (240 000 руб. – 40 000 руб.).

Итого 1 200 000 руб.

Пример 2. Организация производит продукцию и отгружает ее как российским потребителям, так и на экспорт. За 6 месяцев организация отгрузила готовую продукцию российским организациям на сумму 120 млн руб. (без НДС) и на экспорт на сумму 150 000 долларов США.

На экспорт продукция была отгружена 10 января на сумму 50 000 долларов США, 10 февраля – на сумму 70 000 долларов США, 10 марта – на сумму 30 000 долларов США. Предположим, что официально установленный курс доллара США составлял:

10 января – 32 USD/руб.;

10 февраля – 32,5 USD/руб.;

10 марта – 33 USD/руб.

Организация в своей учетной политике для целей налогообложения установила, что доходы для исчисления налога на прибыль определяются методом начисления.

Определим сумму доходов организации за 6 месяцев:

$120\,000\,000\text{ руб.} + (50\,000\text{ USD} \cdot 32\text{ USD/руб.}) + (70\,000\text{ USD} \cdot 32,5\text{ USD/руб.}) + (30\,000\text{ USD} \cdot 33\text{ USD/руб.}) = 120\,000\,000 + 1\,600\,000 + 2\,275\,000 + 990\,000 = 124\,865\,000\text{ руб.}$

Пример 3. 10 апреля 2003 года организация приобрела вексель «по предъявлению» номиналом 100 000 руб. за 80 000 руб. Датой составления векселя также является 10 апреля 2003 года. Дисконт по векселю в соответствии с условиями выпуска составляет 20 000 руб. (100 000 – 80 000). По состоянию на 30 июня вексель погашен не был, поэтому организация рассчитала сумму дисконта за время нахождения у нее векселя и отразила ее в налоговой декларации в составе внереализационных доходов (строка 030 листа 02):

$20\,000\text{ руб.} \cdot 81\text{ день} / 365\text{ дней} = 4438\text{ руб.}$

10 июля 2003 года организация продала указанный вексель за 90 000 руб. При этом организация получила прибыль от продажи векселя в размере 10 000 руб. (90 000 руб. – 80 000 руб.). Эти показатели организация отразит на листе 06 налоговой декларации за 9 месяцев, так как доходы и расходы по операциям с ценными бумагами отражаются отдельно от других доходов и расходов.

Однако доход от продажи векселя, а, следовательно, и прибыль, включает в себя также и дисконтный доход по векселю в размере 4986 руб. (20 000 руб. · 91 день / 365 дней), в том числе доход по состоянию на 30 июня в размере 4438 руб., который в декларации за 6 месяцев уже был отражен в составе внереализационных доходов.

Чтобы избежать повторного включения в налоговую базу одного и того же дохода, организация в декларации за 9 месяцев покажет сумму в размере 4438 руб. также и в составе внереализационных расходов (строка 040 листа 02).

При определении налоговой базы **не учитываются** следующие доходы:

1) имущество и (или) имущественные права, работы и (или) услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) имущество и (или) имущественные права, полученные в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации, включая эмиссионный доход;

4) имущество и (или) имущественные права, полученные в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества при выходе его участника или при распределении имущества между участниками в результате ликвидации хозяйственного общества или товарищества, при выделении доли участника из имущества, находящегося в общей собственности или разделе такого имущества;

5) средства, полученные в виде безвозмездной помощи в порядке, установленном Федеральным законодательством;

6) основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей;

7) имущество, полученное бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

8) средства, поступившие комиссионеру по договорам с поставщиками товароматериальных ценностей, заключенных по поручению комитента;

9) средства, полученные по договорам кредита и займа, а также суммы, полученные в погашение таких заимствований;

10) имущество, полученное российской организацией:

– от организаций, если уставный (складочный) капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада передающей стороны;

– от организаций, если уставный (складочный) капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада получающей его организации;

– от физического лица, если уставный (складочный) капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение года со дня его получения оно не передается третьим лицам.

1) средства, полученные в виде процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов;

2) суммы в виде гарантийных взносов в специальные фонды в соответствии с законодательством Российской Федерации;

3) имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования на условиях, указанных в НК РФ;

4) суммы кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанные и (или) уменьшенные в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;

5) оборудование, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, при условии использования данного оборудования для образовательных целей.

Полный перечень не учитываемых доходов содержится в статье 251 НК РФ.

Расходами для целей налогообложения признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме. Таковыми считаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, связанной с извлечением дохода.

Расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством России и российскими стандартами по бухгалтерскому учету.

Группы расходов, учитываемых при определении налоговой базы при исчислении налога на прибыль (статьи 252 НК РФ):

| |
|--|
| Расходы, связанные с производством и реализацией продукции |
|--|

| |
|---------------------------|
| Внереализационные расходы |
|---------------------------|

Расходы на производство и реализацию продукции классифицируются по признакам:

1) *Материальные расходы*. К ним относятся следующие затраты налогоплательщика:

– на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (работ, услуг), образующих основу или являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (работ, услуг);

- на приобретение материалов для обеспечения технологического процесса при производстве товаров (работ, услуг);
- для упаковки и предпродажной подготовки товаров;
- для целей обслуживания производственного процесса (проведение испытаний и опытов, содержание и эксплуатация оборудования);
- для хозяйственных нужд (ремонт зданий, сооружений, внутренних помещений, поддержание помещений в нормальном санитарном состоянии);
- на приобретение запасных частей для видов ремонтных работ, спецодежды и другого имущества;
- на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых при производстве продукции (работ, услуг);
- на приобретение топлива, электроэнергии, воды и других видов энергетических ресурсов для технологических целей, выработку собственной энергии для приведения в движение моторов машин и механизмов, на отопление освещения и другие производственные и бытовые нужды.

К материальным затратам относятся также затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями.

К подобным работам и услугам относятся выполнение отдельных операций по обработке материалов, техническое обслуживание и ремонт основных средств, транспортные услуги и др.

В материальные расходы налогоплательщика включаются затраты на материалы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения.

Стоимость товароматериальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и хранение и иные затраты, связанные с приобретением материалов.

Стоимость товароматериальных ценностей уменьшается на стоимость возвратной тары и возвратных отходов в общеустановленном порядке.

При определении размеров материальных расходов организаций могут быть использованы следующие методы:

- оценки по стоимости единицы запасов;
- оценки по средней стоимости;
- оценки по стоимости первых по времени приобретений;
- оценки по стоимости последних по времени приобретений.

2) *Расходы на оплату труда.*

В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, сдельным расценкам, должностным окладам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- начисления стимулирующего характера;

- начисления компенсирующего характера и компенсационные выплаты, предусмотренные законодательством;

- оплата неотработанного времени, предусмотренного законодательством;

- надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, и надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

Указанные суммы страховых взносов относятся к расходам на оплату труда по договорам:

- долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде ренты и (или) аннуитетов (за исключением выплат в случае смерти застрахованного лица) в пользу застрахованного лица;

- пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения. При этом договоре должны предусматривать выплаты пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ для установления государственной пенсии;

- добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

- добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Совокупная сумма платежей по договорам долгосрочного страхования учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования на оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников включаются в состав расходов в размере 3% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного страхования на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты им трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей включаются в состав расходов не более 10000 рублей на одного застрахованного работника.

Статья 225 НК РФ помимо перечисленных выплат работникам предусматривает еще ряд выплат, обусловленных выполнением работы вахтовым методом, повышением квалификации работников, оплату труда работников-доноров в дни сдачи крови и отдыха, оплату труда работников, не состоящих в штате организации, и др

3) Амортизация.

Под основными средствами считается часть имущества со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев, используемого в качестве средств труда, для производства и реализации товаров (работ, услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК.

Первоначальная стоимость амортизируемого имущества изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К нематериальным активам относятся приобретенные или созданные налогоплательщиком результаты нематериальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производственной и управленческой деятельности, способные приносить экономическую выгоду.

Методы и порядок расчета сумм амортизации.

Для начисления амортизации имущество распределяется по срокам полезного использования.

Срок полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей налогоплательщика.

Срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию имущества на основании классификации основных средств, определяемых Правительством РФ.

По нематериальным активам, если нет документально установленных ограничений срока полезного использования, или срок их использования установить невозможно, нормы устанавливаются в расчете на 10 лет.

Амортизируемое имущество классифицируется по десяти группам в зависимости от срока эксплуатации от 1 года до 30 и свыше лет (ст.258 НК РФ).

Сумма амортизации начисляется одним из следующих методов:

- 1) линейным;
- 2) нелинейным.

Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10 амортизационную группу, независимо от срока ввода объектов в эксплуатацию.

Имущественные статусы организации, учитываемые при начислении амортизации:

1) **Амортизируемое имущество** – имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

2) **Имущество, не относящееся к амортизируемому** (имущество бюджетных организаций) – имущество некоммерческих организаций за исключением приобретенного и используемого для предпринимательской деятельности, имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований, объекты внешнего благоустройства (лесного хозяйства, дорожного хозяйства), продуктивный скот, приобретенные издания, произведения искусства, имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10 000 рублей, имущество, полученное в рамках целевого финансирования, основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей, стоимость полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и других объектов, построенных за счет бюджетных средств.

3) **Основные средства, исключаемые из состава амортизируемого имущества** – полученные (переданные) по договорам безвозмездного пользования, переведенные по решению руководства организации на консервацию свыше трех месяцев, находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из методов: линейный или нелинейный.

При линейном методе сумма амортизации начисляется как произведение первоначальной стоимости объекта на норму амортизации.

Норма амортизации при линейном методе определяется:

$$K = 1/n \cdot 100,$$

где K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

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

При не линейном методе норма амортизации рассчитывается по формуле: $K = 2/n \cdot 100\%$ и умножается на остаточную стоимость основных средств.

При достижении остаточной стоимости амортизируемого объекта 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости со следующего месяца данная стоимость рассматривается в качестве базовой.

Сумма начисленной амортизации в данном случае определяется делением остаточной стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

В отношении объектов амортизации, используемых в условиях агрессивной среды, на условиях лизинга, по легковым автомобилям, а также при ликвидации и реорганизации организаций, при реализации имущества начисление амортизационных сумм производится на условиях статьи 259 пункт 7, 8, 9 НК РФ.

Пример 4. Организация продала автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля в налоговом учете составляла 130 000 руб.

Автомобиль отнесен к 3-й амортизационной группе.

Срок его полезного использования определен в 48 месяцев. Способ начисления амортизации – линейный. Норма амортизации – 2,08333% ($1/48 \cdot 100$).

Сумма ежемесячной амортизации – 2708,33 руб.

Автомобиль был введен в эксплуатацию 10 января 2002 года, а продан 5 ноября 2003 года.

Организация начала начислять амортизацию по автомобилю в феврале 2002 года. Последний месяц начисления амортизации – ноябрь 2003 года.

Всего в налоговом учете начислена амортизация по автомобилю в течение 22-х месяцев в размере 59 583,24 руб. (130 000 руб. $2,08333\%$ 22 мес.), остаточная стоимость автомобиля на момент продажи составила 70 416,76 руб. (130 000 руб. – 59 583,24 руб.).

Пример 5. Организация приобрела компьютер 20 января 2003 года.

Первоначальная стоимость этого компьютера для целей налогового учета определена в размере 42 000 руб.

В соответствии с Классификацией основных средств компьютер отнесен к 3-й амортизационной группе.

Срок его полезного использования установлен в 40 месяцев. Согласно учетной политике организации амортизация по машинам и оборудованию начисляется нелинейным методом.

Определим норму ежемесячной амортизации компьютера:

$$(2/40) \cdot 100 = 5\%.$$

Алгоритм начисления амортизации по компьютеру нелинейным методом представлен в табл.:

| Месяц | Остаточная стоимость | Сумма амортизации |
|----------|-------------------------|-------------------|
| 2003 год | | |
| Февраль | 42 000 | 2 100 |
| Март | 39 900 (42 000 – 2100) | 1 995 |
| Апрель | 37 905 (39 900 – 1 995) | 1 895 |
| Май | 36 010 (37 905 – 1 895) | 1 801 |
| Июнь | 34 209 (36 010 – 1 801) | 1 710 |
| ... | ... | ... |

Пример 6. Организация приобрела в марте 2003 года вибратор электрический стоимостью 30 000 руб. (без НДС). Вибратор относится к первой амортизационной группе. Срок его полезного использования 14 месяцев. Норма ежемесячной амортизации – 16,667% ($2/12 \cdot 100$). Способ начисления амортизации нелинейный. Амортизация по вибратору начислена следующим образом:

| Месяц | Остаточная стоимость | Сумма амортизации |
|----------|----------------------|-------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 2003 год | | |
| Апрель | 30 000 | 5 000 |
| Май | 25 000 | 4 167 |
| Июнь | 20 833 | 3 472 |
| Июль | 17 361 | 2 894 |
| Август | 14 467 | 2 411 |

| 1 | 2 | 3 |
|----------|--------|-------|
| Сентябрь | 12 056 | 2 009 |
| Октябрь | 10 047 | 1 675 |
| Ноябрь | 8 372 | 1 395 |
| Декабрь | 6 977 | 1 163 |
| 2004 год | | |
| Январь | 5 814 | 1 938 |
| Февраль | 3 876 | 1 938 |
| Март | 1 938 | 1 938 |

Как видим, на конец декабря остаточная стоимость вибратора (5814 руб.) составляет менее 20% от первоначальной стоимости вибратора: 5814 руб. меньше 6 000 руб. (30 000 руб. · 20%).

С января 2004 года для исчисления амортизации остаточную стоимость на 31.12.2003 года в размере 5814 руб. следует принять за базовую. Оставшийся срок полезного использования вибратора составляет 3 месяца.

Рассчитаем сумму ежемесячной амортизации на оставшийся срок полезного использования:

$$5\,814 \text{ руб.} / 3 \text{ мес.} = 1\,938 \text{ руб.}$$

4) Прочие расходы.

К прочим расходам организации относятся:

- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции.

Расходы на ремонт основных средств, для целей налогообложения признаются в том отчетном периоде, в котором они были произведены:

- организациями промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта, связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб, жилищно-коммунального хозяйства – в размере фактических затрат;
- прочими организациями – в размере, не превышающем 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств.

В случаях превышения расходов на ремонт основных средств они включаются в прочие расходы равномерно в течение пяти лет по 4–

10 амортизационной группе и в течение срока полезного использования объектов амортизации по 1–3 амортизационной группе.

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Расходами на научные исследования и опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство.

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования и следующим видам добровольного страхования:

- добровольное страхование всех видов транспорта, в том числе и арендованного, на содержание которого включаются расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг);

- добровольное страхование грузов;

- добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе и арендованных), нематериальных активов, незавершенного капитального строительства;

- добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

- добровольное страхование товароматериальных запасов;

- добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;

- добровольное страхование иного имущества;

- добровольное страхование ответственности за причинение вреда.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции, относятся:

- суммы налогов, относимых в соответствии с НК на расходы;

- расходы на сертификацию продукции и услуг;

- расходы на оплату услуг по охране имущества;

- расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;

- расходы по набору работников;

- арендные (лизинговые) платежи за имущество;

- расходы по содержанию служебного автотранспорта;

- расходы на командировки;

- расходы на канцелярские товары;

- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, а также услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, информационных систем, Интернет и др.;

- расходы на приобретение программ для ЭВМ;

- расходы на оплату юридических, информационных, аудиторских и консультационных услуг;
- расходы на изучение конъюнктуры рынка;
- расходы по приобретению призов во время проведения массовых рекламных кампаний, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (без НДС);
- расходы на обслуживающие производства и хозяйства, включая расходы на ЖКХ;
- расходы на подготовку и освоение новых производств;
- расходы некапитального характера на подготовку новых технологических процессов;
- представительские расходы в размере, не превышающем 4% фонда оплаты труда за отчетный (налоговый) период.

Другие расходы, предусмотренные статьей 264 НК.

5) Внереализационные расходы. К внереализационным расходам относятся расходы, не связанные непосредственно с производством и реализацией продукции, и убытки, полученные налогоплательщиком.

В состав расходов, непосредственно не связанных с производством и реализацией, входят:

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- расходы в виде процентов по долговым обязательствам;
- расходы на организацию выпуска ценных бумаг;
- расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте; валюты от официального курса ЦБ РФ на дату совершения сделки продажи (покупки) валюты;
- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;
- затраты на содержание законсервированных производств;
- затраты на аннулированные заказы;
- затраты на производство, не давшее продукции;
- судебные и арбитражные сборы;
- расходы по операциям с тарой;
- расходы в виде сумм штрафов, пеней, санкций за нарушение долговых и договорных обязательств;
- расходы на оплату услуг банков;
- расходы на проведение ежегодного собрания акционеров;
- другие расходы в соответствии со статьей 165 НК.

К убыткам в составе вне реализационных расходов относятся:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в отчетном налоговом периоде;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию;
- потери от брака;
- потери от простоев по внутренним причинам;
- не компенсируемые потери от простоев по внешним причинам;
- расходы в виде недостачи материальных ценностей в случаях, когда виновники не установлены;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий, чрезвычайных ситуаций.

При методе начисления доходы признаются в том налоговом периоде, в котором имели место независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко и определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности доходов и расходов.

Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено НК, датой получения дохода для целей налогообложения признаётся день отгрузки товаров или их оплаты.

Для внереализационных доходов датой их получения признаются даты: подписания соответствующих актов; расчётов; предъявления документов; начисления процентов; выявления доходов; проведения переоценки имущества; совершения операций в соответствии со статьей 271 НК.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются НК таковыми в том отчётном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Так, например, датой осуществления материальных расходов признается дата их передачи в производство. Амортизационными расходами признается ежемесячно начисленная сумма амортизации, а расходами по оплате труда признаются все начисления в пользу работников, произведенные в этом налоговом периоде.

Организации имеют право на определение даты получения дохода по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Датой получения дохода признаётся день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества и имущественных прав.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

При кассовом методе расходы учитываются в составе расходов отчетного периода с учетом следующих особенностей:

– материальные расходы, а также расходы на оплату труда, учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

– амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период;

– расходы по уплате налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, превысил предельно допустимый размер выручки, то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором допущено превышение.

Налоговой базой для исчисления налога на прибыль признается прибыль организации, рассчитанная как сумма полученного дохода, уменьшенного на величину произведенных расходов. Порядок формирования налоговой базы налога на прибыль отражен на рис. 4.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по разным ставкам, рассчитывается отдельно.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном налоговом периоде налоговая база признается равной нулю.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе перенести этот убыток в будущее в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток.

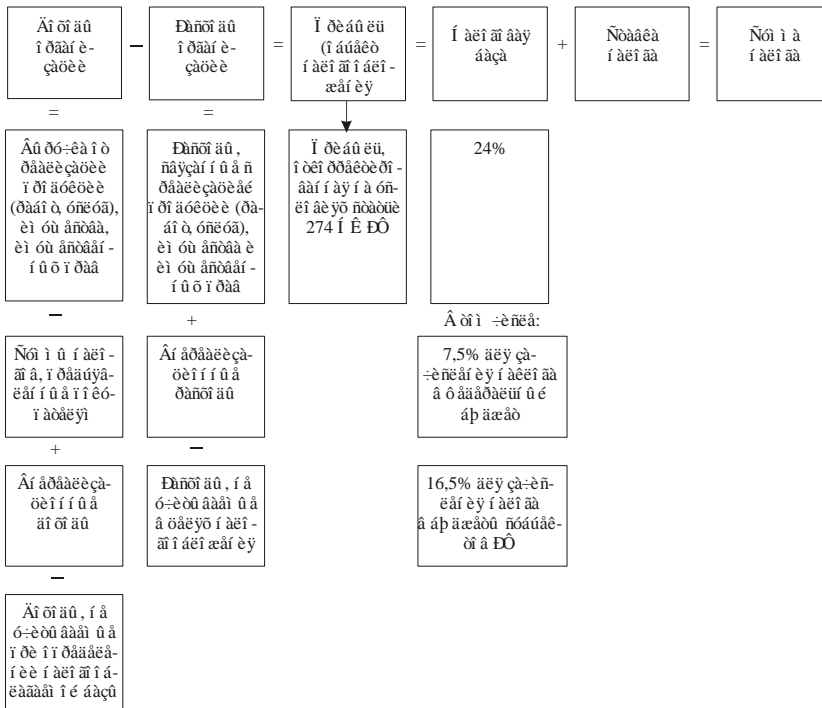


Рис. 4. Порядок формирования налоговой базы и налога на прибыль организаций

Налогоплательщик вправе перенести убыток и на текущий налоговый период. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы, исчисленной вышеизложенным способом.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков производится в иной очередности, в которой они понесены.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее понесенных убытков.

Право переноса убытков в будущее предоставляется и налогоплательщику – правопреемнику реорганизуемой организации.

При исчислении налоговой базы не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу.

Налогоплательщик, применяющий специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы не учитывает доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

1. Налоговая ставка, за исключением доходов, облагаемых в особом порядке, составляет 24%. При этом:

– сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 7,5%, зачисляется в федеральный бюджет;

– сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 16,5%, зачисляется в бюджет субъектов РФ;

Законодательные органы субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части суммы налога, зачисляемого в бюджеты субъектов РФ, но не ниже чем до 13,5%.

2. Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через иностранное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

– 10% – от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;

– 20% – с любых доходов, кроме облагаемых по ставке 10%.

3. К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, устанавливаются следующие ставки:

– 9% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российской организации российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами РФ;

– 15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российской организации иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

4. К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

– 15% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

– 0% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новаций облигаций внутреннего государственного валютного займа серии 111, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР, внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

Налоговым периодом по НК признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налог рассчитывается как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала года до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик уплачивает также ежемесячные авансовые платежи, размер которых устанавливается как одна третья часть квартального авансового платежа за предшествующий квартал. Налогоплательщик имеет право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Расчет осуществляется нарастающим итогом с начала года.

Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. В случае перехода на уплату ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли, налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, в котором происходит переход. При этом порядок уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком до конца налогового периода.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации не превышала в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации товаров, участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о доходах о разделе продукции в часть доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Уплата налога за налоговый период производится налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период не позднее 28 марта, следующего за истекшим налоговым периодом.

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий отчетный период, т.е. не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного налогового периода. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28 числа каждого месяца этого отчетного периода. На-

логоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактической прибыли, уплачивают их не позднее 28 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

По итогам отчетного периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного периода, засчитываются при уплате квартальных авансовых платежей. Квартальные платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного периода на основе данных налогового учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщика обязательные формы документов налогового учета. В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

С целью обеспечения сопоставимости бухгалтерского и налогового учета порядка формирования прибыли организации и правильности отражения в бухгалтерском учете сумм налога на прибыль Минфином РФ приказом от 19.11.2002 г. № 114к утверждено ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», вступившее в силу с 1 января 2003 г.

Бухгалтерская прибыль, отраженная в отчете о прибылях и убытках, как правило, не совпадает с налогооблагаемой прибылью, отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Основа для формирования прибыли одна – это хозяйственные операции, производимые организацией, в налоговом периоде.

Поэтому, сравнив отражение одних и тех же операций в каждом из видов учета, можно выявить причину, по которой данные бухгалтерского и налогового учета расходятся.

Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль, признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Разница между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью отчетного периода образуется в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах.

Эта разница состоит из постоянных и временных разниц.

Возникновение постоянных разниц и вытекающих из них постоянных налоговых обязательств (ПНО)

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

1) превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли, над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

2) непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества, в сумме стоимости имущества и расходов, связанных с этой передачей;

3) непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

4) образования убытка, перенесенного на будущее, который, согласно законодательству РФ о налогах и сборах, по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих периодах;

5) прочих аналогичных различий.

Временные разницы – это разница между балансовой стоимостью актива и обязательства и их налоговой базой.

В отличие от постоянных временные разницы возникают, когда момент признания расходов в бухгалтерском и налоговом учетах не совпадает, т.е. в бухгалтерском учете суммы признаются в одном отчетном периоде, а в налоговом учете – в другом, со сдвигом во времени.

Это может происходить при применении различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах.

Временные разницы, в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль, делятся на:

- вычитаемые,
- налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы возникают тогда, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а доходы – позже, со сдвигом во времени.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль (ОНП), который должен уменьшить сумму налога на прибыль,

подлежащего уплате в бюджет в следующем или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчетов амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- поступления выручки за ранее отгруженные товары;
- начислены, но не поступили в данный отчетный период проценты по долговым обязательствам, пени и штрафы признаны должником, но еще не получены;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- начислены, но не поступили в данный отчетный период дивиденды;
- прочих аналогичных различий.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога, получится та сумма налога на прибыль будущих периодов, которую уже оплатили.

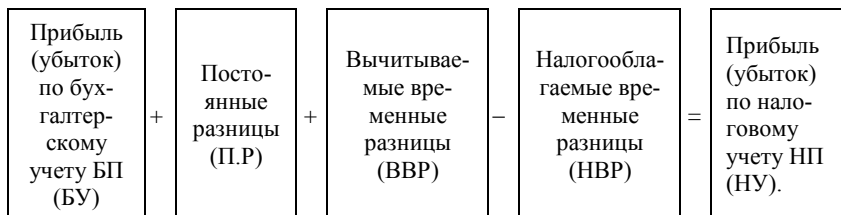
Эта сумма налога на прибыль носит название «отложенный налоговый актив» (ОНА).

При налогооблагаемых разницах определяется сумма налога на прибыль, которую должны «доплатить» в последующих периодах.

Эта сумма называется «отложенным налоговым обязательством» (ОНО).

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату. При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного обязательства.

Для того чтобы перейти от бухгалтерской прибыли к налогооблагаемой прибыли, необходимо:



Пример 7. Организация ООО «Мир» в отчете о прибылях и убытках отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150 000 руб., ставка на прибыль 24%.

Отклонения налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли произошли за счет следующих факторов:

1) представительские расходы превысили ограничения по представительским расходам, принимаемым для целей налогообложения, на 5000 руб.;

2) амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 6000 руб.

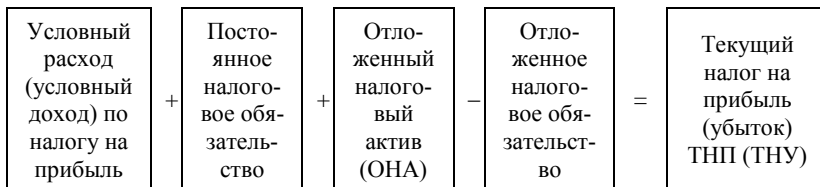
Из этой суммы для целей налогообложения к вычету принимается 2000 руб.;

3) начислен, но не получен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности организации ОАО «Век» в размере 3000 руб.

Механизм образования постоянных вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц рассмотрим в табл. 2.

Сумма налога на прибыль по бухгалтерскому учету.

Условный расход/доход по налогу на прибыль равен прибыли по бухгалтерскому учету, умноженной на ставку налога (%) и разделенной на 100%.



Величина условного расхода (дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется по предыдущей схеме.

Используя приведенные в табл. данные, произведем необходимые расчеты по налогу на прибыль с целью получения текущего налога на прибыль.

1) условный расход по налогу на прибыль

$$150\,000 \cdot 24/100 = 36\,000 \text{ руб.}$$

2) постоянное налоговое обязательство составляет

$$5\,000 \cdot 24/100 = 1\,200 \text{ руб.}$$

3) отложенный налоговый актив составляет

$$4\,000 \cdot 24/100 = 960 \text{ руб.}$$

4) отложенное налоговое обязательство составляет

$$3\,000 \cdot 24/100 = 720 \text{ руб.}$$

5) текущий налог на прибыль

$$36\,000(\text{руб.}) + 1\,200(\text{руб.}) + 960(\text{руб.}) - 720(\text{руб.}) = 37\,440 \text{ руб.}$$

Таблица 2

**Механизм образования постоянных,
вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц**

| № | Виды доходов и расходов | Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли, руб. | Суммы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли, руб. | Разницы, возникшие в отчетном периоде, руб. |
|---|--|--|---|---|
| 1 | Представительские расходы | 20 000 | 5 000 | 5 000 (постоянная разница) |
| 2 | Сумма начисленной амортизации на амортизируемое имущество | 6 000 | 00 | 4 000 (вычитаемая временная разница) |
| 3 | Начисленный процентный доход в виде дивидендов от долевого участия | 3 000 | | 3 000 (налогооблагаемая разница) |

Размер текущего налога на прибыль, сформированного в системе бухгалтерского учета и подлежащего уплате в бюджет, отраженный в отчете о прибылях и убытках и в налоговой декларации по налогу на прибыль, составит 37 440 руб. Для проверки рассчитаем налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях налогообложения:

1) налогооблагаемая прибыль, рассчитанная способом корректировки бухгалтерской прибыли

$$15\,000 \text{ руб.} + 5\,000 \text{ руб.} + 4\,000 \text{ руб.} - 3\,000 \text{ руб.} = 156\,000 \text{ руб.}$$

2) налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет

$$156\,000 \cdot 24/100 = 37\,440 \text{ руб.}$$

Контрольные вопросы

1. Какова роль налога на прибыль организаций в экономике и в финансах?

2. Какими законодательными актами регулируется налог на прибыль?
3. Кто является плательщиком налога на прибыль?
4. Кто не платит налог на прибыль?
5. Что является объектом обложения налогом на прибыль?
6. Как рассчитывается налоговая база по налогу на прибыль?
7. Какие доходы учитываются при формировании налоговой базы?
8. Какие расходы учитываются при формировании налоговой базы?
9. Какие доходы не учитываются при формировании налоговой базы?
10. Что входит в понятие «внереализационные доходы»?
11. Что входит в понятие «внереализационные расходы»?
12. Каковы ставки налога на прибыль?
13. Что относится к амортизируемому имуществу?
14. Что не подлежит амортизации?
15. Каковы методы амортизации?
16. Каковы ставки налога на прибыль?
17. Каков порядок уплаты в бюджет налога на прибыль?
18. В какие сроки уплачивается налог на прибыль в бюджет?
19. В какие сроки представляется декларация по налогу на прибыль в налоговые органы?

Тесты по теме 4

(Укажите правильный ответ)

- 1) Плательщиками налога на прибыль являются:
 - а) плательщики, переведенные на единый налог, на временный доход;
 - б) ЦБ РФ по прибыли, полученной от деятельности, связанной с регулированием денежного обращения;
 - в) юридические лица, в том числе с иностранными инвестициями, иностранные организации
- 2) Не являются плательщиками налога на прибыль:
 - а) предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности с предельной численностью работающих до 100 человек;
 - б) бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность;
 - в) коммерческие банки и страховые компании.
- 3) Объектом обложения налогом на прибыль является:
 - а) доходы, уменьшенные на величину расходов;
 - б) балансовая прибыль предприятия;
 - в) финансовый результат от обычных видов деятельности.
- 4) Налогооблагаемая прибыль, согласно правилам бухгалтерского учета, складывается из:
 - а) прибыль (убытки) от обычных видов деятельности;

б) прибыль (убытки) от обычных видов деятельности, прибыль (убытки) от операционной деятельности;

в) прибыль (убытки) от обычных видов деятельности, прибыль (убытки) от операционной деятельности и результата внереализационных операций.

5) Налогооблагаемая прибыль, согласно правилам налогового учета, складывается из:

а) прибыль от реализации;

б) прибыль от реализации и результата внереализационных операций;

в) прибыль от реализации, прибыли от операционной деятельности и результата внереализационных операций.

б) Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности определяется как:

а) выручка минус расходы по производству и реализации;

б) выручка минус НДС, акцизы, уплаченные экспортные пошлины минус расходы по производству и реализации;

в) выручка минус НДС минус расходы по производству и реализации.

7) Финансовый результат от реализации основных фондов и иного имущества определяется как:

а) разница между выручкой от его реализации без НДС остаточной стоимостью имущества и расходами по реализации;

б) разница между продажной и первоначальной (остаточной) стоимостью имущества;

в) разница между продажной и первоначальной (остаточной) стоимостью имущества, скорректированной на индекс инфляции.

Задачи

1. Прибыль предприятия за отчетный период составила 516 000 руб. в т.ч.: от реализации сельскохозяйственной продукции подсобного хозяйства 24 567 руб., от посреднической деятельности 85 290 руб. Определить налог на прибыль.

а) 178 825

б) 154 800

в) 117 944

2. Туристическая фирма получила за год 976 000 руб. выручки (в т.ч. НДС 18%), при этом себестоимость оказания услуг составила 634 000 руб., в т.ч. расходы на рекламу 68 000 руб. из них 15 000 на изготовление призов (норматив 1% от выручки от реализации). В IV квартале фирма реализовала компьютер по цене 18 350 руб. (в т.ч. НДС 18%), (первоначальная стоимость 28 000 руб., сумма начисленного износа 14 000 руб.). Доход от внереализационных операций составил 193 400 руб. Определить налог на прибыль.

а) 94 752

б) 120 360

в) 126 945

3. ООО «Соловей» по итогам работы за 2002 г. получило убыток в размере 1 000 000 руб. В 2003 г. налоговая база по налогу на прибыль составила 3 000 000 руб. Определить сумму убытка, переносимого на 2004 г.

а) 100 000

б) 900 000

в) 200 000

4. Организация начислила заработную плату за январь 2005 г. и соответствующий ЕСН в январе, а выплатила зарплату сотрудникам и перечислила сумму ЕСН в бюджет в феврале 2005 г. В каком месяце данная зарплата может быть включена в состав расходов кассовым методом?

а) в феврале 2005г.

б) в январе 2005г.

в) в марте 2005г.

5. В первом полугодии 200.. г. организация понесла следующие расходы:

– материалы, использованные для производства продукции – 10 000 руб.;

– амортизация станков 2000 руб.;

– амортизация административного здания 500 руб.;

– зарплата производственных рабочих 20 000 руб.;

– ЕСН начисленный на зарплату производственных рабочих 7120 руб.;

– зарплата административно-управленческого персонала (АУП) 15 000 руб.;

– ЕСН, начисленный на зарплату АУП, – 5340 руб. Рассчитать сумму прямых и сумму косвенных расходов предприятия.

а) 39 120:20 840

б) 31 000:21 100

в) 40 000:24 080

5. НАЛОГ НА ДОХОД ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц занимает особое положение на ряду налогов, уплачиваемых физическими лицами. В годы советской власти, когда практически отсутствовала налоговая система, единственным налогом был подоходный налог с физических лиц.

Впервые в истории России подоходный налог был установлен в начале 1916 г. и должен был быть введен в действие с 1917 г. Но Февральская, а затем и Октябрьская революции отменили ранее принятые законы, и закон от 6 апреля 1916 г. о подоходном налоге фактически не вступил в действие. В СССР подоходный налог не имел особого фискального значения, поскольку основная масса поступлений в бюджеты всех уровней обеспечивалась за счёт жестко регламентированных сумм отчислений от доходов предприятий и организаций.

Основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Федерального закона № 1998-1 от 07.12.91 г. «О подоходном налоге физических лиц». С введением этого закона в действие с 1 января 1992 г. в России была создана принципиально иная, чем действовавшая до того в Советском Союзе, система подоходного обложения физических лиц.

Она стала базироваться на определенных принципах, отличных от действовавших в системе централизованного государственного регулирования экономики, которые со временем изменялись и уточнялись, пока, наконец, не приобрели относительно законченный вид в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Важнейшим принципом ныне действующей системы налогообложения физических лиц является равенство налогоплательщиков вне зависимости от социальной или иной принадлежности. Это означает, что все налогоплательщики равны перед законом, отсутствуют категории налогоплательщиков, которые были бы освобождены от налогообложения по полученным им доходам. Ставки налога едины для всех налогоплательщиков, получивших доход.

С 2001 г. в Российской Федерации с принятием Налогового кодекса РФ ч. II введена совершенно новая система налогообложения доходов физических лиц. Она значительно отличается от ранее действовавшей системы подоходного налогообложения. Отличие заключается не только в новом названии налога, но и в новой концепции налогообложения доходов. Новая система налогообложения ориентирована на снижение налогового бремени путем расширения налоговых льгот, отказа от прогрессивного налогообложения совокупного годового дохода и введения минимальной налоговой ставки к большей части доходов налогоплательщиков.

Различные особенности установлены как в определении налоговой базы, так и в исчислении суммы подлежащего уплате налогового платежа.

По-прежнему сохраняются два способа уплаты налога с доходов, получаемых физическим лицом:

– у источника получения дохода – путем удержания из дохода налогоплательщика причитающейся к уплате суммы налога;

– на основании декларации о доходах, представляемой налогоплательщиком в налоговый орган.

Налог на доходы физических лиц исчисляется и уплачивается на основании главы 23 части II Налогового кодекса РФ, принятой Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, введенной в действие с 01.01.01 г. Федеральным законом от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах», Федеральных законов от 29.05.02 г. № 57-ФЗ и от 24.07.02 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в статьи 214 и 219 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и № 203-ФЗ от 29.12.2004 г.

В целях единообразного применения налоговыми органами норм гл. 23 НК РФ утверждены Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения гл.23 «Налог на доходы физических лиц» части второй НК РФ (Приказ МНС РФ от 29.11.01 г. № БГ-3-08/415) и изменения и дополнения в них – Приказ от 05.03.01 г. № БГ-3-08/73.

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

Физические лица – это граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.

К физическим лицам – налоговым резидентам РФ – относятся физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году.

Доказательство принадлежности к гражданству РФ подтверждается паспортом, удостоверением личности, а до их получения – свидетельством о рождении или иным документом, содержащим указание на российское гражданство лица.

Принадлежность к гражданству иностранного государства подтверждается иностранным паспортом.

Лицом без гражданства признается лицо, не принадлежащее к гражданству РФ и не имеющее документов принадлежности к гражданству другого государства.

Уточнение статуса налогоплательщика должно производиться:

– на дату фактического завершения пребывания иностранного гражданина (лица без гражданства) на территории РФ в текущем календарном году;

– на дату отъезда гражданина РФ на постоянное местожительство за её пределы;

– на дату, следующую после истечения 183 дней пребывания в РФ российского или иностранного гражданина либо лица без гражданства.

Даты отъезда и даты пребывания физических лиц в РФ устанавливаются по отметкам пропускного контроля в документе, удостоверяющем личность гражданина (паспорт или иной документ).

Объектом налогообложения являются доходы от источников в РФ и доходы от источников за пределами РФ.

К доходам от источников РФ относятся:

– дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью его постоянного представительства на территории РФ;

– страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) иностранной организации в связи с деятельностью её иностранного представительства на территории российской организации;

– доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

– доходы от сдачи в аренду и от иного использования имущества, находящиеся в РФ;

– доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в РФ;

– доходы от реализации в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей в уставном капитале организаций;

– доходы от реализации прав требований к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее иностранного представительства на территории РФ;

– доходы от реализации иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

– вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу в РФ;

– пенсии, пособия, стипендии, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

– иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности на территории РФ;

- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, а также штрафы за простой (задержку) транспортных средств;
- доходы, полученные от использования трубопроводов, ЛЭП, линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети.

К доходам, полученным от источников за пределами РФ, относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением дивидендов и процентов, выплачиваемых в связи с деятельностью ее иностранного представительства в РФ;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением случаев, связанных с деятельностью ее постоянных представительств в РФ;
- доходы от использования за пределами РФ авторских и иных смежных прав;
- доходы от сдачи в аренду и от иного использования имущества, находящегося за пределами РФ;
- доходы от реализации имущества, находящегося за пределами РФ;
- доходы от реализации в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей в уставных капиталах иностранных организаций;
- доходы от реализации прав требований к иностранной организации, за исключением случаев, связанных с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу за пределами РФ;
- пенсии, пособия, стипендии, и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком;
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, связанных с перевозками, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) транспортных средств.

При определении **налоговой базы** учитываются все доходы налогоплательщика, полученные:

- 1) в денежной форме;
- 2) в натуральной форме;
- 3) право на распоряжение доходами;
- 4) доходы в виде материальной выгоды.

При получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме, а также в случае реализации иного имущества налоговая база определяется исходя из рыночных цен, устанавливаемых в соответствии со статьей 40 части I НК РФ.

При этом в стоимость товаров (работ и услуг) включается сумма НДС, акцизов.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся:

– оплата за него организациями и индивидуальными предпринимателями товаров (работ и услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

– оплата труда в натуральной форме.

Налоговые органы могут проверить правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, а также в случае, если цены отклоняются более чем на 20% от уровня цен, применяемых организацией по идентичным товарам.

Пример 1. В январе 2004 г. организация начислила работнику заработную плату в размере 8000 руб. Работник получил 2000 руб. деньгами, а на оставшуюся сумму взял продукцию своего предприятия – комплект мебели «кухня». Рыночная стоимость «кухни» составила 7300 руб. с НДС.

Налоговая база для данного физического лица составит

$$2000+7300=9300 \text{ (руб.)}$$

К доходам, полученным налогоплательщиком в виде материальной выгоды, относятся:

– экономия на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами;

– выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, которые являются взаимозависимыми лицами по отношению к налогоплательщику;

– выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Если материальная выгода получена в виде экономии на процентах, налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование рублевыми заемными средствами, исчисленными исходя из трех четвертей ставки рефинансирования ЦБ РФ исчисленных по условиям договора.

При пользовании средствами в иностранной валюте сумма превышения рассчитывается исходя из 9% годовых над суммой по условиям договора.

Пример 2. В марте 2004 г. работник взял ссуду в размере 80 000 руб. под 12% годовых.

По условию договора работник ежемесячно уплачивает проценты по заемным средствам. Предположим, что ставка рефинансирования ЦБ РФ в марте была 18% годовых. Три четверти ставки рефинансирования составляют $18\% \cdot 3/4=13,5\%$.

Сумма материальной выгоды, которую получит работник в марте в виде экономии на процентах за пользование заемными средствами, составит

$$(80\ 000 \cdot 13,5\ %) / 100\% / 12 \text{ месяцев} = 900 \text{ руб.}$$

$$80\ 000 \cdot 12\ \% / 100\% / 12 \text{ месяцев} = 800 \text{ руб.}$$

$$900 \text{ руб.} - 800 \text{ руб.} = 100 \text{ руб.}$$

Эта сумма включается в совокупный доход работника и облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 35%.

Если полученные займы израсходованы налогоплательщиком на приобретение жилого дома, квартиры или доли в ней, а также на строительство нового дома, то сумма материальной выгоды будет облагаться по ставке 13%. Налогоплательщику придется документально подтвердить целевое использование таких средств.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

Пример 3. Предприятие купило бытовые холодильники по цене 10 тыс. руб. для последующей продажи своим работникам. Свободная розничная цена (рыночная) аналогичной модели холодильника составляла на день продажи холодильника 13 тыс. руб. Предприятие продало холодильники по цене 8 тыс. руб. В этом случае разница $13 - 8 = 5$ (тыс. руб.) подлежит включению в состав совокупного дохода физических лиц, приобретших холодильники по цене ниже рыночной, и облагается по ставке 13%.

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг налоговая база определяется как разница между суммами доходов, полученными от реализации ценных бумаг и документально подтвержденными расходами налогоплательщика на приобретение, хранение и реализацию. К числу документально подтвержденных расходов относятся и суммы, с которых при приобретении данных ценных бумаг был исчислен и уплачен налог.

С 1 января 2002 г. при продаже ценных бумаг можно применять имущественные вычеты.

Такой способ уменьшения налоговой базы удобен для тех, кто не может документально подтвердить расходы, связанные с проведением сделки. Если владели проданными ценными бумагами менее трех лет, то вычет представляется в размере 125 000 руб., если более трех лет – в полном размере сделки.

Пример 4. В августе 2002 г. предприниматель Петров продал два пакета акций, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг:

- ОАО «Варяг» – приобретены в 2001 г., проданы за 150 000 руб.;
- ОАО «Тан» – приобретены в 1997 г., проданы за 350 000 руб.

Расходы, связанные с приобретением акций, их хранением и реализацией, предприниматель документально подтвердить не может.

Поскольку акции ОАО «Варяг» находились в собственности Петрова менее трех лет, он имеет право на имущественный вычет в размере 125 000 руб. Налогооблагаемый доход по этой сделке составит $(150\,000 - 125\,000) = 25\,000$ руб. По сделке с акциями ОАО «Тан» предприниматель имеет право на вычет в полном размере сделки. Общий облагаемый доход от продажи двух пакетов акций составит $25\,000$ руб. $(150\,000 - 125\,000) + (350\,000 - 350\,000)$.

Особенности определения налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения изложены в ст. 213 главы 23 НК. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки (рис. 5). Налоговым периодом в соответствии с НК РФ признается календарный год.

Освобождаются от налогообложения следующие виды доходов физических лиц:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности. Не подлежат налогообложению пособия по безработице и по беременности и родам;

- государственные пенсии, назначенные в порядке, установленном действующим законодательством;

- все виды компенсационных выплат, установленных законодательными нормативными актами субъектов РФ и органов местного самоуправления, в пределах норм, установленных законодательством РФ, связанных с: возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатным представлением жилых помещений и коммунальных услуг; топлива или соответствующего денежного возмещения; оплатой стоимости или выдачей натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия; оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной форм, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях; увольнением работников, за исключением компенсаций за неиспользованный отпуск; гибелью военнослужащих и государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей; возмещением иных расходов, включая повышение профессионального уровня работников; использование налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

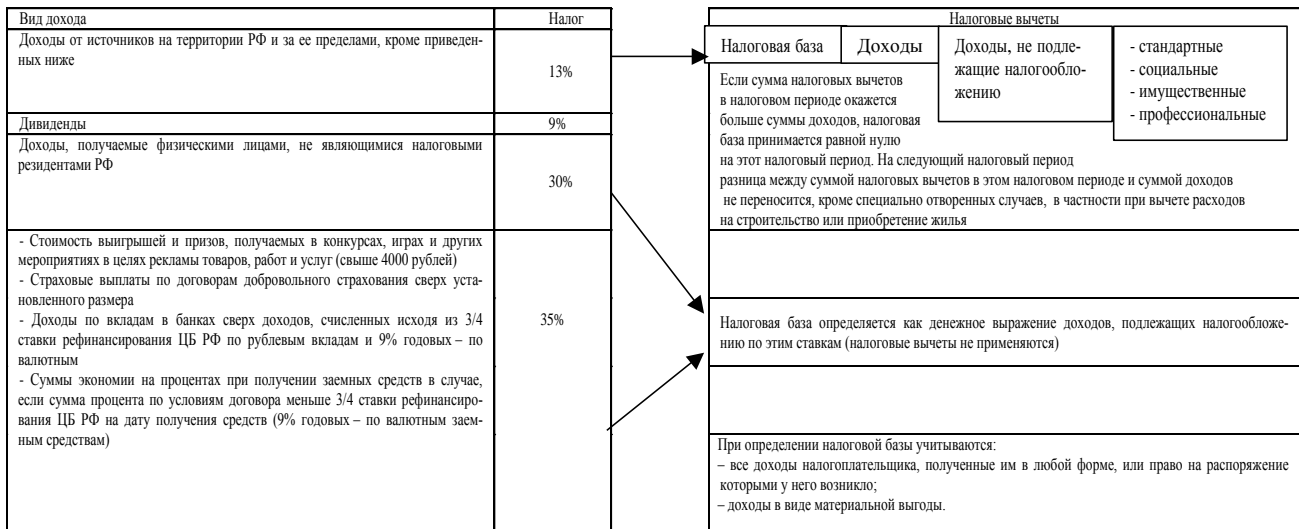


Рис. 5. Определение облагаемой базы налога на доходы физических лиц

– вознаграждение донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

– алименты, получаемые налогоплательщиками;

– суммы, получаемые в виде грандов, представленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства РФ международными и иностранными организациями по перечню организаций, утверждаемых Правительством РФ;

– суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных и российских премий за выдающиеся достижения в области науки, техники, культуры, образования, литературы и искусства по перечню, утвержденному Правительством РФ.

– суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

• налогоплательщикам в связи со стихийными бедствиями или иными чрезвычайными обстоятельствами в порядке, предусмотренном НК РФ;

• работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

• налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи, налогоплательщикам из числа малоимущих социально незащищенных граждан на условиях, предусмотренных НК РФ;

• налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, независимо от источника выплат;

– суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемых работодателем самим работникам или членам их семей, оплачиваемых как за счет средств Фонда социального страхования, так и за счет средств работодателей, оставшихся после уплаты налогов;

– суммы, уплаченные работодателями за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей, детей при наличии документов, подтверждающих расходы, и лицензии у медицинских учреждений;

– стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов; доходы налогоплательщиков от продажи продукции животноводства, растениеводства, цветоводства, пчеловодства, птицы как в натуральном, так и в переработанном виде, выращенные в личном подсобном хозяйстве;

– доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства. Настоящая норма применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась;

– доходы членов родовых семейных общин, малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйства, зарегистрированных в установленном порядке;

– доходы физических лиц, получаемых в порядке наследования и дарения;

– доходы в виде процентов, получаемые по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных из трех четвертых ставки рефинансирования ЦБ РФ; проценты по вкладам в иностранной валюте выплачиваются по ставкам, не превышающим 9%.

Полный перечень доходов, не подлежащих налогообложению, содержится в статье 17 главы 23 НК РФ.

Совокупный доход плательщика налога на доходы физических лиц может уменьшаться на сумму вычетов.

Налоговые вычеты подразделяются на стандартные, социальные, имущественные, профессиональные

При определении налоговой базы, подлежащей налогообложению по ставке 13%, налогоплательщик имеет право на получение одного из следующих стандартных налоговых вычетов за каждый месяц налогового периода: в размере 3 000 руб.; в размере 500 руб.; в размере 400 руб.; в размере 600 руб.

Стандартные вычеты представлены на рис. 6.

Налоговый вычет в размере 3 000 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

– лиц, получивших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;

– лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы и лиц, принимавших участие в ликвидации последствий ее на Чернобыльской АЭС;

– лиц, ставших инвалидами, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк»;

– лиц, непосредственно участвовавших в испытании ядерного оружия;

– инвалидов ВОВ, либо получивших заболевания, связанные с пребыванием на фронте.

Налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

– Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

– лиц, находившихся в Ленинграде в период блокады;

– бывших узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией;

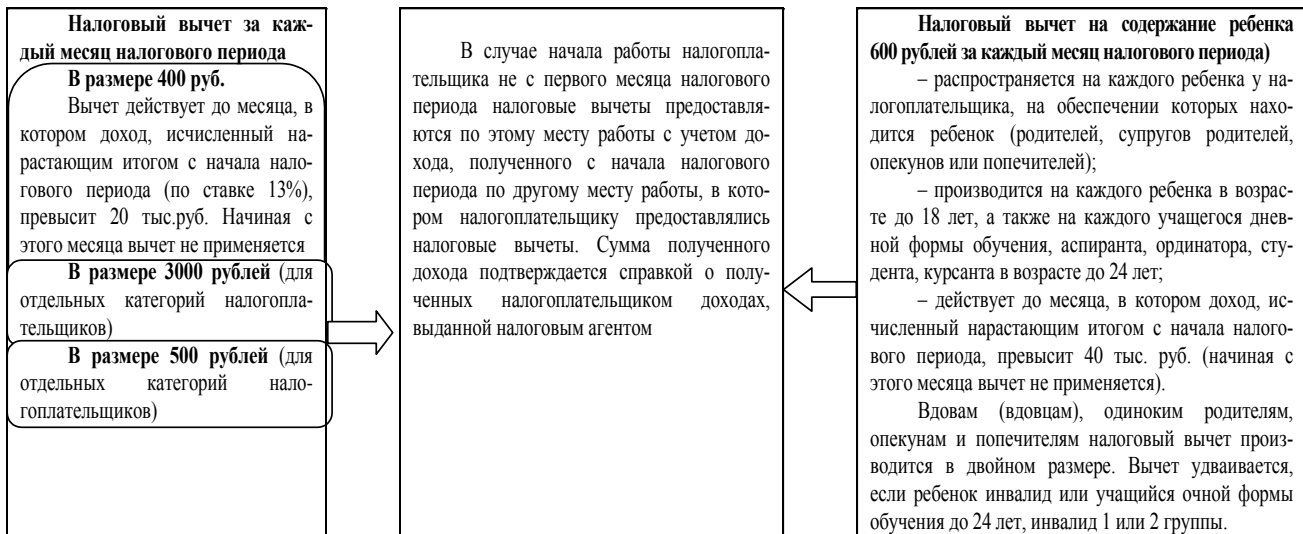


Рис. 6. Схема стандартного вычета

– лиц вольнонаемного состава СА и ВМФ СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах, учреждениях, входивших в состав действующей армии в период ВОВ, или лиц, участвовавших в обороне городов, участие в которой им засчитывается для начисления пенсии на льготных условиях;

- инвалидов детства и инвалидов I и II групп;
- лиц, получивших лучевую болезнь на ядерных объектах;
- лиц, отдавших костный мозг для спасения людей;
- граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг;
- родителей или супругов военнослужащих, погибших при защите СССР, Российской Федерации.

Налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на все категории налогоплательщиков, не относящихся к предыдущим группам, и действует до месяца, в котором доход превысит 20 000 руб.

Налоговый вычет в размере 600 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого ребенка у налогоплательщика (родителей, супругов родителей, опекунов, попечителей) и действует до месяца, в котором доход превысит 40 000 руб.

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

Вычет в размере 600 руб. удваивается, если ребенок является ребенком-инвалидом или учащимся очной формы обучения до 24 лет – инвалидом I и II группы. (Федеральный закон № 203-ФЗ от 29.12.04 г.)

Пример 5. Работнику организации, в которой заявлен стандартный вычет 400 руб., ежемесячно начисляется заработная плата по 4000 руб.

Для определения налоговой базы доход, начисленный работнику в течение января–мая, уменьшается на сумму стандартного вычета 2 000 руб. (400 руб. · 5 мес.).

Доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 20 000 руб. в мае (4000 руб. · 5 мес. = 20 000 руб.)

Следовательно, начиная с июня, стандартный вычет не предоставляется.

Пример 6. Работнику ежемесячно начисляется заработанная плата – 6 000 руб. Работник – инвалид III группы и имеет право на ежемесячный вычет 500 руб. Кроме того, он имеет двух детей в возрасте до 18 лет. В бухгалтерию представлены все необходимые документы.

Годовая сумма вычетов по инвалидности составит 6000 руб. (500 руб. · 12 мес.).

Доход работника, рассчитанный с начала года нарастающим итогом, превысит 40 000 руб. в июле (6000 руб. · 7 мес. = 42 000 руб.). По-

этому налоговые вычеты на содержание детей будут применяться только в январе – июне, и размер такого вычета составит 7200 руб.

(600 руб. · 2 ребенка · 6 мес.).

Общая сумма налоговых вычетов за год составит

$6000 + 7200 = 13\ 200$ руб.

База, облагаемая налогом на доходы физических лиц, за год составит 58 800 (6000 руб. · 12 мес. – 13 200 = 58 800).

Налоговая база налогоплательщика уменьшается на суммы, направляемые:

– на благотворительные цели, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

– на свое обучение в общеобразовательных учреждениях не более 38 000 руб., за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения, но не более 38 000 руб. на каждого ребенка на обоих родителей.

Физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, имеют право на вычет фактически произведенных или документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

К расходам налогоплательщика относятся также суммы налогов, предусмотренные действующим законодательством о налогах и сборах (за исключением налога на доходы физических лиц), начисленные либо уплаченные за отчетный период.

Если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% от общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Налоговая база налогоплательщика уменьшается:

– на суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также от продажи иного имущества, находящегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающего 125 000 руб.;

– если указанное имущество находилось в собственности налогоплательщика более указанных сроков, налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной от продажи указанного имущества;

– на суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство либо на приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры. Общий размер имущественного вычета по данному основа-

нию не может превышать 1 000 000 руб., без учета сумм, направленных на погашение по ипотечным кредитам. Повторное предоставление имущественного вычета на новое строительство не допускается. Налоговая ставка на доходы физических лиц устанавливается в размере 13% за исключением доходов, которые облагаются по ставкам 35, 30 и 9%. Вычеты предоставляются налогоплательщику одним из работодателей (источник выплаты дохода) по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты. Если в течение налогового периода вычеты не предоставлялись или были в меньшем размере, то по окончании налогового периода налоговые органы производят пересчет налоговой базы на основании декларации, заявления и документов, представляемых налогоплательщиком и подтверждающих его право на такие вычеты. Налоговая ставка 35% устанавливается для следующих доходов:

- выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других, основанных на риске игр;

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 2000 руб. (01.01.2006 г. – 4000 руб.);

- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, не учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы в соответствии с НК РФ;

- процентных доходов по вкладам банков в части превышения суммы, рассчитанной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ по рублевым вкладам и 9% по вкладам в иностранной валюте;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств.

Стандартные налоговые вычеты. При наличии права на несколько вычетов применяется наиболее льготный них.

Налоговая ставка 30% устанавливается для доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Сумма налога на доходы физических лиц исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Порядок определения даты фактического получения дохода установлен ст. 233 НК РФ.

Установлено, что дата фактического получения дохода определяется как день:

- 1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;

2) передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;

3) уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным средствам, приобретения товаров (работ и услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде заработной платы установлено особое правило – датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признаётся последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом). Государство возложило функции по удержанию налогов на предприятия, организации, учреждения (налоговые агенты). В связи с этим предприятия, организации и учреждения, выплачивающие любой доход, в любой форме, подлежащей налогообложению, обязаны удерживать налоги по установленным ставкам.

Следовательно, налогоплательщик не несет ответственности за неправильно удержанный или несвоевременно перечисленный налог. Вся ответственность за это лежит на работодателе, т.е. предприятии, организации, учреждении или индивидуальном предпринимателе (налоговом агенте).

Положенные в соответствии с законом вычеты из совокупного дохода должен осуществлять также работодатель.

В то же время представление при необходимости справок (об иждивенцах, об инвалидности и т.д.) – обязанность налогоплательщика. При этом все положенные по закону вычеты из облагаемого дохода делаются только по месту основной работы.

Налог удерживается ежемесячно по совокупности дохода с начала календарного года нарастающим итогом. Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляется до полного рубля.

Физические лица, получающие доходы помимо основного места работы от других налоговых агентов, учитывают полученные в течение месяца доходы по произвольной форме, но с указанием конкретного места и даты выплаты. В течение года они могут самостоятельно производить расчет налога исходя из совокупного облагаемого дохода, полученного по всем основаниям и от любых источников, и уплачивать в бюджет не реже одного раза в квартал разницу между суммой налога, начисленной ими с общего облагаемого дохода, и суммой налога, удержанной предприятием, учреждением, организацией и иным работодателем. При этом физическое лицо должно обратиться в налоговый орган по месту своего постоянного жительства с заявлением об уплате налога, в котором указывается, где и когда произведена его уплата. По истечении года им подается декларация в установленном порядке. Все предприятия, выплачивающие доходы гражданам не по месту их основной

работы, обязаны не реже 1 раза в квартал представлять в налоговый орган по месту своего нахождения справки о выплаченных доходах конкретными лицами и удержанных с них налогов (с указанием места жительства), а также ежегодно не позднее 1 марта – сведения о доходах, выплаченных работникам по месту основной работы. Указанные налоговые органы должны пересылать эти данные в налоговые органы по месту жительства граждан.

При этом могут не представлять сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять также сведения на бумажных носителях.

Налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлению справки о фактически полученных доходах и удержанных суммах налогов по форме, утвержденной ФНС РФ. Сведения о доходах физических лиц представляются налоговыми агентами в налоговый орган на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом ФНС.

Возврат излишне удержанных налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумм налога осуществляется лишь на основании заявления налогоплательщика (такое заявление должно быть сделано в письменной форме).

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога (ранее было не более чем за три года).

Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?
2. Что является объектом налогообложения?
3. Что собой представляет налоговая база налога с доходов физических лиц?
4. Что такое доходы, полученные в виде материальной выгоды?
5. Каковы особенности исчисления налога на доходы физических лиц у индивидуальных предпринимателей?
6. Какие доходы не подлежат налогообложению?
7. Подлежит ли налогообложению компенсация командировочных расходов?
8. Облагается ли налогом материальная помощь, оказываемая физическим лицам при выходе на пенсию?

9. Индивидуальный предприниматель уплачивает единый налог на вмененный доход. Является ли он плательщиком налога с доходов физических лиц?

10. Назовите виды налоговых вычетов при определении налоговой базы?

11. Какие вы знаете стандартные налоговые вычеты? Кому они предоставляются?

12. Что собой представляют социальные вычеты?

13. Какие вы знаете имущественные налоговые вычеты?

14. Кому предоставляются профессиональные налоговые вычеты?

15. Каков порядок определения даты фактического получения дохода?

16. Какие ставки применяются при налогообложении доходов физических лиц?

17. Каков порядок исчисления налога с доходов физических лиц?

18. Каковы сроки уплаты налога?

19. В какие сроки уплачивается налог на доходы, полученные от предпринимательской деятельности?

20. Кто должен подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

Тесты по теме 5

(Укажите правильный ответ)

1. Плательщиками налога на доходы физических лиц являются:

а) налоговые резиденты РФ;

б) лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, получающие доходы от источников в РФ;

в) налоговые резиденты РФ и лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, получающие доходы от источников в РФ.

2. Объектом налогообложения по налогу с доходов физических лиц являются:

а) для налоговых резидентов РФ – доходы, полученные в России и за её пределами;

б) для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ – доходы, полученные в России;

в) для налоговых резидентов РФ – доходы, полученные в России и за её пределами и для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ – доходы, полученные в России.

3. При определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются:

а) все доходы, полученные в денежной форме;

б) все доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной форме, а также в виде материальной выгоды;

в) все доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной форме.

4. К материальной выгоде при налогообложении доходов физических лиц относится:

а) доход налогоплательщика, полученный от экономии на процентах за пользование заемными средствами;

б) оплата труда в натуральной форме;

в) выполненные в интересах налогоплательщика работы.

5. Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц является:

а) месяц;

б) календарный год;

в) квартал.

6. Не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц:

а) заработная плата, полученная по совместительству;

б) дивиденды, по принадлежащим налогоплательщику акциям;

в) государственные пенсии, назначаемые в соответствии с законодательством.

7. При налогообложении доходов физических лиц законодательством предусмотрены:

а) 2 вида вычетов;

б) 4 вида вычетов;

в) 3 вида вычетов.

8. В случае, когда налогоплательщик имеет право на получение нескольких стандартных вычетов:

а) вычеты не суммируются;

б) вычеты суммируются;

в) вычеты не суммируются, налогоплательщику предоставляется один наиболее льготный.

Задачи

1. Заработная плата работника за январь 3500 рублей, за февраль 4200.

На иждивении ребенок 14 лет. Определить сумму НДФЛ за январь и февраль.

а) 403 и 494 руб.;

б) 325 и 416 руб.;

в) 416 и 507 руб.

2. Доход налогоплательщика за прошедший налоговый период 98400 руб., сумма стандартных налоговых вычетов, предоставленных по месту основной работы, 800 руб. Кроме того, получен доход в виде дивидендов от долевого участия в иностранном предприятии на сумму

30 000 руб., сумма налога, уплаченная у источника получения дохода, 50\$ США (курс 32 рубля). Определить сумму НДФЛ, удержанную с налогоплательщика в течение года по месту основной работы, и сумму НДФЛ, подлежащую доплате в бюджет по итогам отчетного периода.

а) 12 688 и 2300 руб.;

б) 12 688 и 1704 руб.;

в) 12 688 и 1100 руб.

3. Заработная плата менеджера за январь 10 200 рублей, за февраль 11 500 рублей. На иждивении ребенок 6 лет. Определите сумму НДФЛ за январь и февраль.

а) 1196 и 1365 руб.;

б) 1196 и 1417 руб.;

в) 1287 и 1456 руб.

4. Заработная плата торгового представителя 6150 рублей. На иждивении дети 10 и 15 лет. Кроме того, работник принимал участие в боевых действиях в Афганистане. Определите сумму НДФЛ:

а) 579 руб.;

б) 669,50 руб.;

в) 578,50 руб.

6. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ (ВЗНОС)

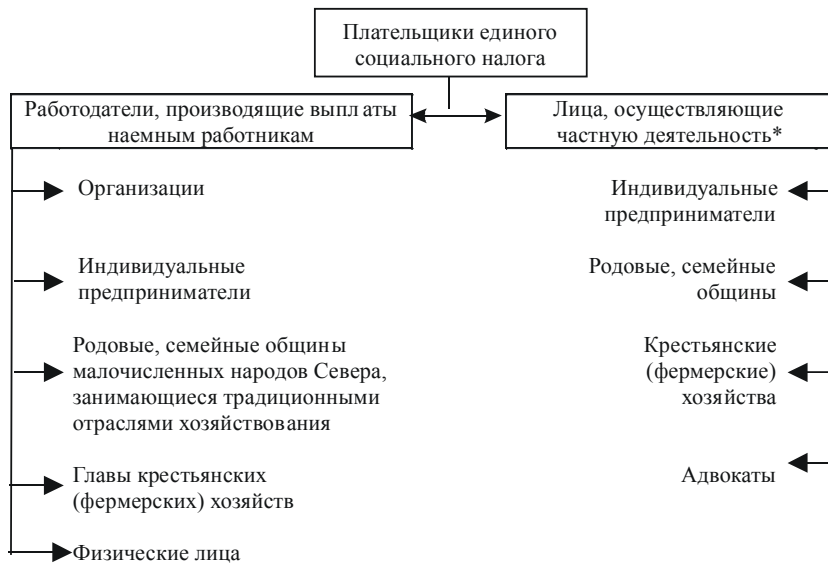
Со вступлением в действие второй части Налогового кодекса РФ с 1 января 2001 года введен единый социальный налог (взнос) (ЕСН), который подлежит зачислению в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ.

Единый социальный налог заменяет взносы в перечисленные социальные внебюджетные фонды.

Единый социальный налог регламентируется главой 24 части 2 НК РФ, Федеральным законом от 31.12.02 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс РФ и в некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах в ред. от 20.07.04 г.

В соответствии со статьей 235 НК РФ единый социальный налог должны уплачивать (рис. 7):

- лица, производящие выплаты физическим лицам;
- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.



* Лица, осуществляющие частную деятельность, не уплачивают налог в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ.

Рис. 7. Плательщики единого социального налога (взноса)

Исходя из установленного законодательством объекта обложения, соответственно определяется и налоговая база. Для *налогоплательщиков-работодателей* налоговую базу формируют любые вознаграждения и выплаты, осуществляемые в соответствии с трудовым законодательством наемным работникам.

Налоговый кодекс РФ определил широкий перечень доходов, которые не являются объектом обложения единым социальным налогом и соответственно не подлежат налогообложению (табл. 3).

Таблица 3

Операции, освобождаемые от обложения единым социальным налогом (взносом)

| |
|---|
| I. Доходы, не подлежащие обложению единым социальным налогом (взносом) в полном объеме |
| 1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в т.ч.: – пособия по временной нетрудоспособности; – пособия по уходу за больным ребенком; – пособия по безработице, беременности и родам |
| 2. Установленные действующим законодательством РФ компенсационные выплаты (в пределах законодательно определенных норм) |
| 3. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями: – работникам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов власти и органов местного самоуправления; – членам семьи умершего работника или наемным работникам в связи со смертью члена его семьи; – работникам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ |
| 4. Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками – финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями – в пределах размеров, установленных законодательством РФ |
| II. Доходы, не подлежащие обложению единым социальным налогом (взносом) в полном объеме |
| 5. Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации – в течение 5 лет, начиная с года регистрации хозяйства |

| |
|--|
| 6. Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла |
| 7. Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим выплаты в возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц при условии отсутствия выплат застрахованным физическим лицам |
| 8. Суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций |
| 9. Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая работодателем лицам |
| 10. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями за выполнение работ, непосредственно связанных с проведением избирательных компаний |
| 11. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых в соответствии с законодательством РФ бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании |
| 12. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников |
| III. Доходы, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом (взносом) в ограниченных размерах |
| 1. Выплаты, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза при условии, что данные выплаты производятся не чаще 1 раза в месяц и не превышают 10 000 руб. в год |
| 2. Выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 рублей на одно физическое лицо в год по каждому из следующих оснований: – суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также своим бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту; – суммы возмещения (оплата работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту или по инвалидности) и членам их семей стоимости медикаментов, назначенных им врачом |
| 3. Любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам в части суммы налога, подлежащей зачислению в Фонд социального страхования РФ |

Таблица 4

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков работодателей в 2005г.

| Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года | Федеральный бюджет | Фонд социального страхования РФ | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
|---|--|---|---|--|--|
| | | | Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования | |
| До 280000 руб. | 20% | 3,2%(01.01.06-2,9%) | 0,8%(1.01.06.-1.1%) | 2% | 26% |
| От 280001 руб. до 600000 руб. | 56000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280000 руб. | 8960 рублей +1,1% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб. | 5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб. | 72800руб.+ 10% с суммы, превышающей 280000 руб. |
| Свыше 600000 руб. | 81280 руб.+2% с суммы, превышающей 600000 руб. | 12480 руб. | 3840 руб. | 7200 руб. | 104800 руб.+ 2% с суммы, превышающей 600000 руб. |

Таблица 5

Ставки единого социального налога для индивидуальных предпринимателей

| Налоговая база нарастающим итогом | Федеральный бюджет | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
|-----------------------------------|--|---|--|--|
| | | Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования | |
| До 280000 руб. | 7,3 % | 0,8% | 1,9% | 10% |
| От 280001 руб. до 600 000 руб. | 20440 руб.+2,7% с суммы, превышающей 280000 руб. | 2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб. | 5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280000 руб. | 28000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280000 руб. |
| Свыше 600000 руб. | 29080 руб. + 2% с суммы, превышающей 600000 руб. | 3840 рублей | 6600 рублей | 39520 руб. +2% с суммы, превышающей 600000 руб. |

Ставки единого социального налога дифференцированы по категориям налогоплательщиков и, учитывая целевой характер их использования, предусматривают распределение по соответствующим социальным фондам.

Для основных категорий налогоплательщиков за исключением организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, применяются следующие ставки налога (табл. 4, 5).

По данному налогу налоговый период определен в один календарный год. Отчетный период – 1 квартал, полугодие и 9 месяцев года.

Российское налоговое законодательство установило также отдельные налоговые льготы по единому социальному налогу. Выплаты в виде материальной помощи, другие безвозмездные выплаты, выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией или товарами для детей, становятся объектом налогообложения только лишь в части сумм, превышающих 1 тыс. руб. в расчете на календарный месяц.

Одной из важнейших льгот является стимулирование использования труда инвалидов. В связи с этим от уплаты налога освобождаются организации любых организационно-правовых форм – с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года, начисленных работникам, являющимся инвалидами 1, 2 и 3 групп.

Пример 1. Допустим, что налоговая база инвалида составит 280 000 руб. Сумма льгот составляет 100 000 руб. Таким образом, налоговая база, с которой уплачивается ЕСН, составит 180 000 руб. (280 000 – 100 000). Рассчитаем сумму ЕСН в части федерального бюджета.

Таким образом, со 100 000 руб. ЕСН не взимается.

С суммы свыше 100 000 руб. (180 000 руб.) применяется ставка налога 7,3%. Сумма налога составит 13140 руб.

В этих же целях освобождаются от налогообложения суммы доходов, не превышающие 100 000 руб. в течение налогового периода на любого работника, у следующих категорий работодателей:

– у общественных организаций инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, и их структурных подразделений;

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

– учреждения, созданные для достижения образовательных и культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям,

единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на организации, занимающиеся производством или реализацией подакцизных товаров, минерального сырья и других полезных ископаемых. Кроме перечисленных льгот, законодательство установило льготу для налогоплательщиков-предпринимателей, являющихся инвалидами 1, 2, и 3 групп, в части освобождения от налогообложения их доходов от предпринимательской и другой профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 рублей в течение налогового периода.

Если индивидуальный предприниматель в результате освидетельствования получает инвалидность, то налоговая льгота применяется начиная с 1 числа того месяца, в котором получена инвалидность. Индивидуальные предприниматели льготируются в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение налогового периода. В этом случае налоговым органом в общеустановленном порядке производится перерасчет авансовых платежей по налогу. При этом в расчете должна учитываться налоговая льгота пропорционального времени, в течение которого он находился на инвалидности. Соответственно, если индивидуальный предприниматель в результате переосвидетельствования теряет инвалидность, то он не имеет права на использование налоговой льготы с 1 числа того месяца, в котором он утратил инвалидность.

Пример 2. Предполагаемый доход инвалида 3 группы на 2004 год составит 500000 рублей. Налоговая льгота составляет 100 000 рублей. С 10 сентября 2004 года индивидуальный предприниматель теряет право на льготу по инвалидности.

Налоговая льгота составит $(100000:12) \cdot 8 = 66\ 666$ рублей. Налоговая база составит $500\ 000 - 66\ 666 = 433\ 334$ руб.

Одновременно с этим эта категория налогоплательщиков освобождается от уплаты налога в части сумм налога, зачисляемого в Фонд социального страхования.

Дата определяется в зависимости от категории, к которой относится налогоплательщик.

Для *налогоплательщиков-работодателей* датой получения доходов является день начисления доходов в пользу работника.

Для доходов от *предпринимателей или другой профессиональной деятельности*, а также для других доходов, включая материальную выгоду, датой получения дохода является день фактической выплаты (перечисления) или получения соответствующего дохода.

Порядок исчисления и уплаты налога также зависит от того, к какой категории принадлежит налогоплательщик.

Налогоплательщики-работодатели исчисляют сумму налога отдельно в отношении каждого фонда. Эта сумма определяется как соответствующая процентная доля рассчитанной налоговой базы. При этом сумма налога, зачисляемая в составе социального налога в Фонд социального страхования, может быть уменьшена на самостоятельно произведенные налогоплательщиками расходы на цели социального страхования, предусмотренные российским законодательством. Таких как оплату больничных листов по временной нетрудоспособности, санитарно-курортные путевки.

Указанные налогоплательщики производят уплату авансовых платежей по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца. Для правильного исчисления причитающихся сумм налога налогоплательщики должны вести учет отдельно по каждому из работников по суммам, выплаченным им доходов и суммам налогов, относящихся к этим доходам.

Несколько иной порядок исчисления и уплаты налога установлен в отношении *налогоплательщиков-предпринимателей*. Исчисление суммы авансовых платежей на текущий налоговый период, подлежащих уплате этими налогоплательщиками, производится налоговыми органами.

Пример 3.

Доходы, начисленные в пользу работников

| ФИО | Январь | Февраль | Март | Итого |
|---------------|---------|---------|---------|----------|
| Лысов И.В. | 2000,00 | 2300,00 | 2200,00 | 6500,00 |
| Скворцов Н.О. | 2800,00 | 2500,00 | 2650,00 | 7950,00 |
| Курляев А.И. | 1800,00 | 3000,00 | 2700,00 | 7500,00 |
| Итого | 6600,00 | 7800,00 | 7550,00 | 21950,00 |

Налоговая база по нарастающей

| ФИО | Январь | Февраль | Март | Итого |
|---------------|---------|---------|---------|---------|
| Лысов И.В. | 2000,00 | 4300,00 | 6500,00 | 6500,00 |
| Скворцов Н.О. | 2800,00 | 5300,00 | 7950,00 | 7950,00 |
| Курляев А.И. | 1800,00 | 4800,00 | 7500,00 | 7500,00 |

При этом сумма авансовых платежей определяется исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, который указан в подаваемой налогоплательщиком налоговой

декларации. Указанная декларация должна быть подана налогоплательщиком не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным годом.

Авансовые платежи уплачиваются на основании налоговых уведомлений, выписываемых и направляемых налогоплательщикам в следующие сроки:

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

Контрольные вопросы

1. Определите круг плательщиков единого социального налога (ЕСН).
2. Являются ли плательщиками ЕСН физические лица, работающие по найму?
3. Что является объектом налогообложения ЕСН?
4. Какие работодатели не являются плательщиками ЕСН?
5. Какова налоговая база ЕСН?
6. Каков порядок определения даты получения дохода?
7. Какие доходы не подлежат налогообложению ЕСН?
8. Каковы налоговые льготы ЕСН?
9. Чем отличается порядок исчисления и уплаты налога для налогоплательщиков-работодателей и налогоплательщиков, не являющихся работодателями?
10. Каков порядок исчисления ЕСН?
11. Каковы сроки уплаты ЕСН?
12. Порядок предоставления отчетности по налогу.

Тесты по теме 6

(Укажите правильный ответ)

1. Единый социальный налог зачисляется в следующие фонды:
 - а) государственный бюджет, Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ;
 - б) федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, фонды обязательного медицинского страхования;
 - в) Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, региональный бюджет.
2. В состав доходов, подлежащих налогообложению, не включаются:
 - а) суммы пособий по временной нетрудоспособности, пособий по уходу за больным ребенком, пособий по беременности и родам;

б) суммы компенсации командировочных расходов сверх норм при наличии распоряжения руководителя;

в) суммы, уплаченные работодателем на лечение и медицинское обслуживание работников, а также членов их семей.

3. Для работодателей, производящих выплаты наемным работникам при определении налоговой базы на одного работника нарастающим итогом с начала года до 2800 000 руб., применяются следующие ставки налога:

а) Пенсионный фонд РФ – 20%, Фонд социального страхования РФ – 3,2%, Фонды обязательного медицинского страхования – 2,8%;

б) Пенсионный фонд РФ – 28%, Фонд социального страхования РФ – 3,6%, Фонды обязательного медицинского страхования – 4%;

в) федеральный бюджет РФ – 20%, Фонд социального страхования РФ – 2,9%, фонд обязательного медицинского страхования – 3,1%;

г) федеральный бюджет РФ – 20%, Фонд социального страхования РФ – 2,9%, фонд обязательного медицинского страхования – 3,1%.

4. Налогоплательщики-работодатели ежемесячные авансовые платежи по единому социальному налогу производят:

а) ежемесячно не позднее 15-го числа;

б) ежемесячно в срок, установленный для получения денежных средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца;

в) ежемесячно в срок, установленный для получения денежных средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 10-го числа текущего месяца.

Задачи

1. Определите налоговую базу и сумму ЕСН, если в пользу физического лица за месяц были произведены следующие выплаты:

- начислена сдельная зарплата – 5700 рублей,
- надбавка за сверхсрочную работу – 800 рублей,
- пособие по временной нетрудоспособности – 1250 рублей,
- компенсация командировочных расходов – 1200 рублей, в том числе суточные сверх нормы – 500 рублей,
- материальная помощь – 1500 рублей.

Предприятием оплачены обеды в городской столовой в сумме 400 рублей.

2. Исчислите ЕСН исходя из перечня выплаченных доходов работнику организации:

- сумма, начисленная по тарифной ставке, – 180 тыс. руб.;
- начисления стимулирующего характера – 15% от основного заработка;
- пособие по временной нетрудоспособности – 15 тыс.руб.;
- начисления за работу в ночное время – 40 тыс. руб.;

- расходы на оплату труда за время вынужденного простоя – 28 тыс. руб.;
- компенсационные выплаты за неиспользованные отпуска при увольнении – 18 тыс. руб.;
- пособие по уходу за больным ребенком – 25 тыс. руб.;
- единовременное вознаграждение за выслугу лет – 55 тыс. руб.;
- расходы на оплату отпуска – 60 тыс. руб.;
- компенсационные выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем на рабочем месте, – 15 тыс. руб.

В организации в течение налогового периода не соблюдено условие для применения регрессивной шкалы налогообложения.

3. В организации работают 7 человек:

1-й – является внешним совместителем, который с января по март отработал все рабочие дни при пятидневной рабочей неделе по 4 часа в день;

2-й – выполняет работы по авторскому договору (договор заключен с 3 января по 30 апреля);

3, 4 и 5-й – работают по договорам гражданско-правового характера (договоры заключены с 3 января по 30 апреля);

6-й и 7-й – состоят в штате предприятия, при этом 6-й – с января по март отработал все рабочие дни при пятидневной рабочей неделе, а в апреле не работал, так как обучается в образовательном учреждении и находился в дополнительном отпуске без сохранения заработной платы, а 7-й – с января по март отработал все рабочие дни при пятидневной рабочей неделе.

В таблице представлены выплаты в пользу работников (руб.).

| Начислено выплат | Совместитель | По авторскому договору | По гражданско-правовым договорам | | | По трудовым договорам | |
|------------------|--------------|------------------------|----------------------------------|--------------|--------------|-----------------------|--------------|
| | 1-й работник | 2-й работник | 3-й работник | 4-й работник | 5-й работник | 6-й работник | 7-й работник |
| Январь | 2500 | 3000 | 3000 | 5000 | 5000 | 3000 | 2000 |
| Февраль | 2500 | 3000 | 3000 | 5000 | 5000 | 3000 | 2000 |
| Март | 3000 | 3000 | 3000 | 6000 | 6000 | 3000 | 2000 |
| Апрель | 2000 | 2000 | 2000 | 5000 | 5000 | - | 2000 |

Исчислите ЕСН, который должна уплатить организация за период с января по апрель текущего года.

7. ВОДНЫЙ НАЛОГ

В целях рационального использования природных ресурсов в РФ введена плата за использование водными объектами. Понятие *водный объект* определено Водным кодексом РФ – это сосредоточение вод на поверхности суши в формах ее рельефа либо в недрах, имеющее границы, объем и черты водного режима. Водный режим – это изменение во времени уровней, расходов и объемов воды в водных объектах

С 1982 по 1998 г. в системе ресурсных платежей рентного характера существовала плата за воду. Однако она была малозначима как доходный источник бюджета, потому что взималась только за воду, забранную из водохозяйственных систем. Так как тарифы за один кубометр потребляемой воды были символическими по своей величине, этот платеж не оказывал влияния на финансовое состояние плательщиков водного налога за пользование водными объектами. Введение водного налога должно устранить эти недостатки.

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, непосредственно осуществляющие пользование водными объектами с применением сооружений, технических средств и устройств, подлежащих лицензированию. Водный налог взимается:

- при заборе воды из поверхностных водных объектов, территориальных морей и внутренних морских вод для ее использования в производственном, технологическом процессе, для собственных, хозяйственных и бытовых нужд;
- при сбросе сточных вод, попавших в водные объекты в результате производственной или иной деятельности;
- при пользовании водными объектами без изъятия воды и сброса сточных вод: удостоверение потребности гидроэнергетики в воде;
- за использование акватории водных объектов для лесосплава и др.

Освобождается от платы использование водных объектов в целях забора воды для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварии; для орошения земель сельскохозяйственного назначения, для рыбоводства и воспроизводства водных и биологических ресурсов; проведения государственного мониторинга водных объектов; осуществления организованного отдыха лечебными и оздоровительными учреждениями, а также учреждениями для обслуживания инвалидов, ветеранов и детей.

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется субъектом применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как *объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период*. Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия приборов объем забранной воды определяется из времени работы и производительности технических средств. В случае отсутствия последних объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных – по материалам соответствующей технической и проектной документации.

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 лесосплава в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метрах, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на сто.

Налоговым периодом признается квартал. Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. Размер налоговых ставок отражен в главе 25.2 НК ч. 2.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок, установленных главой 25.2 НК ч. 2. В случае отсутствия у субъекта утвержденных квартальных лимитов последние определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Основные методические подходы к определению платы за воду, забираемую из водохозяйственных систем, показаны на рис. 8.

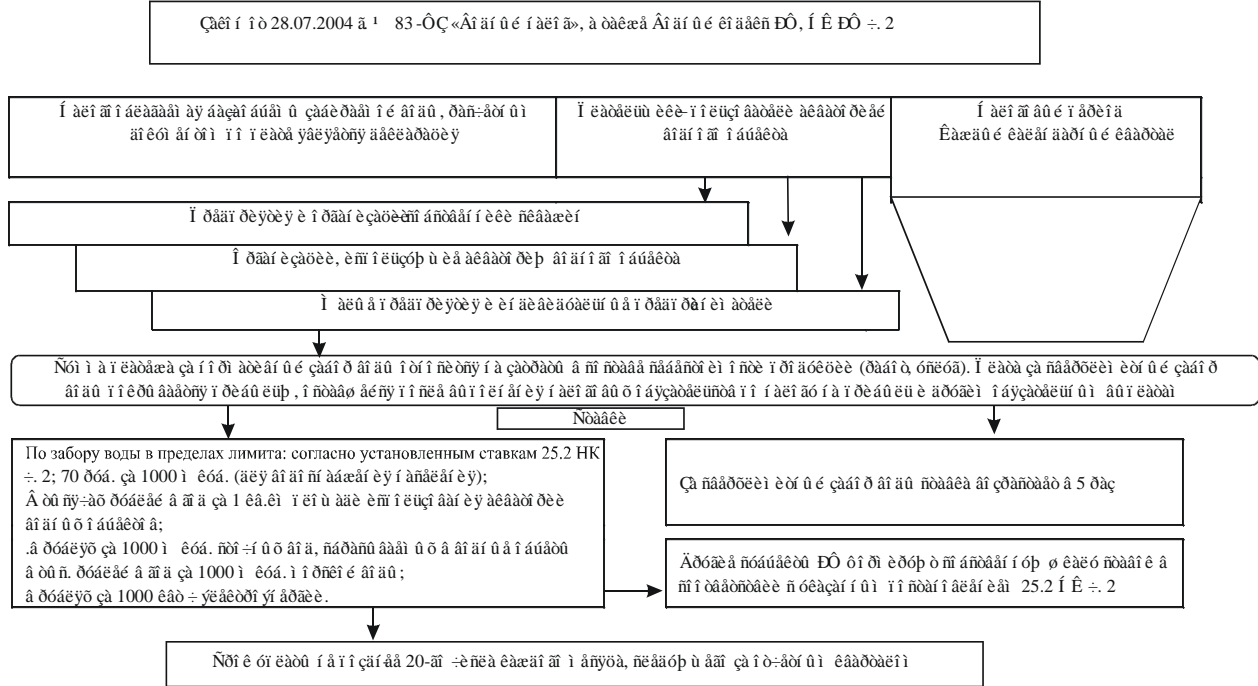


Рис. 8. Методико-правовые основы исчисления и уплаты в доход государства платы за пользование водными объектами

Контрольные вопросы

1. Какие цели преследует государство, установив водный налог?
2. Каким документом определено понятие «водный налог»?
3. Что является объектом обложения налогом?
4. Как определяется количество забранной воды?
5. Какая деятельность освобождается от уплаты водного налога?

Тесты по теме 7

(Укажите правильный ответ)

1. Объектом обложения водным налогом являются:
 - а) объем воды, забранной из водного объема;
 - б) объем продукции, произведенной при пользовании водным объектом, без забора воды;
 - в) объем сточных вод, сбрасываемых в водные объекты;
 - г) все вышеперечисленные признаки.
2. Налогооблагаемая база водного налога:
 - а) объем забираемой воды;
 - б) объем реализованных услуг;
 - в) объем товаров в натуральном исчислении.
3. Ставки за сверхлимитный набор воды возрастают:
 - а) в 5 раз;
 - б) в 7 раз;
 - в) в 10 раз.
4. Сумма платежей за нормативный забор воды относится на:
 - а) себестоимость;
 - б) прибыль.
5. Сумма платежей за сверхлимитный забор воды относится на:
 - а) себестоимость;
 - б) прибыль.
6. Освобождение от уплаты водного налога признается:
 - а) предоставляющие услуги водопровода и канализации;
 - б) добывающие лечебные минеральные воды;
 - в) все вышеперечисленные показатели.
7. Срок уплаты водного налога не позже:
 - а) 20 числа каждого месяца, следующего за отчетным;
 - б) раз в квартал;
 - в) раз в год.

8. НАЛОГ НА НАСЛЕДОВАНИЕ И ДАРЕНИЕ

Этот налог можно отнести к имущественным условно, поскольку объектом обложения служит не доход от имущества и даже не факт владения, а процесс безвозмездного перехода имущества от одного собственника к другому. Введение налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, положило начало новым налоговым отношениям между государством и налогоплательщиком. Эти отношения регулируются Законом РФ от 12 декабря 1991 года №2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» в ред. Законов РФ от 22.12.92 г. № 4178-1, от 06.03.93 г. №4618-1; Федеральных законов от 27.01.95 г. № 10-ФЗ, от 30.12.01 г. № 196-ФЗ и Инструкции МНС России от 30 мая 1995 г. № 32 «О порядке исчисления и уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения», излагающими механизм обложения и порядок взимания налога.

Плательщики налога – это граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, которые становятся собственниками имущества, переходящего к ним на территории России в порядке наследования и дарения.

Объект налогообложения. К имуществу, подлежащему налогообложению, относятся жилые дома, квартиры, дачи, автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, бытовые изделия из драгоценных металлов и камней, паенакопления в кооперативах, суммы вкладов в банках, валютные ценности и ценные бумаги в их стоимостном выражении. Стоимость имущества для налогообложения определяется как величина, кратная величине минимального размера оплаты труда (МРОТ).

Налог взимается при условии выдачи нотариусами свидетельства о праве на наследство или удостоверения ими договора дарения (копии которых они обязаны представить в налоговые органы в 15-дневный срок), если общая стоимость имущества превышает:

- на день открытия наследства – 850 МРОТ;
- на день удостоверения договора дарения – 80 МРОТ.

Оценка производится:

- жилого дома, квартиры, дачи – органами коммунального хозяйства (технической инвентаризации) или страховыми организациями;
- транспортных средств – страховыми или другими организациями, имеющими на это право;
- другого имущества – специалистами-оценщиками (экспертами).

Нотариусы, а также другие должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, обязаны представить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества, перехо-

дящего в собственность физических лиц, необходимую для исчисления налога в случаях:

– если имущество перешло в собственности физических лиц, проживающих на территории РФ, – в 15-дневный срок с момента выдачи свидетельства о праве на наследство или удостоверения договора дарения;

– если имущество перешло в собственность физических лиц, проживающих за пределами РФ, – в период оформления права собственности на имущество.

Ставки налога. Как и в большинстве стран, в РФ установлены дифференцированные ставки в зависимости от стоимости имущества и от степени родства. Они являются комбинированными, т.е. выражены в количестве МРОТ и процентах от стоимости имущества, превышающей это количество МРОТ.

Наследники по закону классифицируются по трем категориям: наследниками первой очереди являются дети, в том числе и усыновленные, супруг, родители; второй очереди – братья и сестры, дед и бабушка как со стороны отца, так и со стороны матери; третья очередь – другие наследники (табл. 6).

Таблица 6

Ставки по налогу на имущество, переходящее в порядке наследства

| Стоимость наследуемого имущества | Степень родства | Ставка налога |
|----------------------------------|-------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| До 850 МРОТ | Независимо от степени родства | 0% |
| От 850 до 1700 МРОТ | Наследники первой очереди | 5% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ |
| | Наследники второй очереди | 10% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ |
| | Другие наследники | 20% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ |
| От 1701 до 2550 МРОТ | Наследники первой очереди | 42,5 МРОТ + 10% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ |
| | Наследники второй очереди | 85 МРОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ |
| | Другие наследники | 170 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ |

| 1 | 2 | 3 |
|-----------------|---------------------------|--|
| Свыше 2550 МРОТ | Наследники первой очереди | 127,5 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ |
| | Наследники второй очереди | 255 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ |
| | Другие наследники | 425 МРОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ |

Наследники второй очереди призываются к наследованию по закону лишь при отсутствии наследников первой очереди или при непринятии ими наследства, а также в случае, когда все наследники первой очереди лишены завещателем права наследования.

Ставка налога на имущество, переходящее в порядке дарения, дифференцируется несколько иначе (табл. 7). Здесь только две градации: детям, родителям и другим гражданам.

Физическое лицо, получившее в дар от организации квартиру, должно уплатить налог с имущества, переходящего в порядке дарения. Кроме того, стоимость квартиры включается в совокупный годовой доход гражданина, с которого исчисляется налог на доходы физических лиц. Сумма этого налога не уменьшается на сумму уплаченного налога на дарение.

Таблица 7

Ставки по налогу на имущество, переходящее в порядке дарения

| Стоимость даримого имущества | Степень родства | Ставка налога |
|------------------------------|-------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| До 80 МРОТ | Независимо от степени родства | 0% |
| От 80 до 850 МРОТ | Дети, родители | 3% от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ |
| | Другие физические лица | 10% от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ |

| 1 | 2 | 3 |
|----------------------|------------------------|--|
| От 851 до 1700 МРОТ | Дети, родители | 23,1 МРОТ + 7% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ |
| | Другие физические лица | 77 МРОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ |
| От 1701 до 2550 МРОТ | Дети, родители | 82,6 МРОТ + 11% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ |
| | Другие физические лица | 247 МРОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ |
| Свыше 2550 МРОТ | Дети, родители | 176,1 МРОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ |
| | Другие физические лица | 502 МРОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ |

Льготы. Налог не взимается:

– со стоимости имущества, переходящего в порядке наследования пережившему супругу или дарения имущества одним супругом другому;

– со стоимости жилых домов, квартир, сумм паевых накоплений в кооперативах, если наследники или одариваемые проживали в этих домах совместно с наследователем или дарителем на день открытия наследства или оформления договора дарения. Факт совместного проживания подтверждается справкой из соответствующего жилищного органа или городской, поселковой, сельской администрации, а также решением суда. В частности, не лишаются права на льготу по налогу физические лица, получающие имущество в порядке наследования или дарения, проживающие совместно с наследодателем или дарителем и временно выехавшие в связи с обучением (студенты, аспиранты, учащиеся), нахождением в длительной служебной командировке, прохождением срочной службы в Вооруженных Силах РФ. В этом случае основанием для предоставления льготы является справка соответствующей организации о причинах отсутствия гражданина;

– со стоимости жилых домов, квартир и транспортных средств, переходящих в порядке наследования инвалидам 1 и 2 групп.

Порядок исчисления и уплаты налога. Исчисление налога и вручение платежных извещений производятся налоговыми органами гражданам РФ в 15-дневный срок со дня получения документов от нотариальных органов. Если физические лица проживают за пределами России, вручение им платежного извещения производится до получения ими документа, удостоверяющего право собственности на имущество. Выдача такого документа без предъявления квитанции об уплате налога не допускается.

Налог исчисляется со стоимости имущества, переходящего от каждого конкретного наследователя в собственности наследника, в зависимости от причитающейся ему доли.

В случаях, когда физическому лицу от одного и того же физического лица неоднократно в течение года переходит в собственность имущества в порядке дарения, налог исчисляется с общей стоимости имущества на основании всех нотариально удостоверенных договоров.

Граждане уплачивают налог не позднее трехмесячного срока со дня вручения им платежного поручения. Граждане, проживающие за пределами России, уплату налога производят до получения ими документа, удостоверяющего их право собственности на имущество. В случае необходимости по письменным заявлениям граждан налоговые органы могут предоставить рассрочку или отсрочку уплаты налога, но не более чем на 2 года, с уплатой процентов в размере 0,5 действующей ставки Банка России на вклады (срочные депозиты).

Рассмотрим на примерах порядок расчета налога на имущество, переходящего в порядке наследования или дарения.

Пример 1. Налоговый орган 5 марта 2002 года получил от нотариуса сведения о том, что наследство открыто с 20 февраля 2002 года наследником первой очереди. Стоимость наследованного имущества составляет 450 000 рублей. Минимальный размер оплаты труда на день открытия наследства составлял 100 рублей.

Определяются:

1) стоимость наследованного имущества в МРОТ, применявшимся на день открытия наследства:

$450\ 000 \text{ руб.} : 100 \text{ руб.} = 4500$, т.е. стоимость имущества составила более 850 МРОТ (необлагаемая величина имущества) и превысила 2550 МРОТ, в связи с чем применяется справка в размере 127,5 МРОТ и 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ;

2) стоимость имущества, превышающая 2550 МРОТ:

$$450\ 000 \text{ руб.} - 2550 \cdot 100 \text{ руб.} = 195\ 000 \text{ руб.};$$

3) сумма налога, причитающаяся к уплате:

$$127,5 \cdot 100 \text{ руб.} + 195\ 000 \text{ руб.} \cdot 15\% = 42\ 000 \text{ руб.}$$

Рассмотрим пример применения льготы при исчислении налога на имущество, переходящего по наследству.

Пример 2. Налоговый орган 15 декабря 2003 года получил от нотариуса сведения о том, что наследство открыто наследником первой очереди, совместно проживавшим с наследодателем. Общая стоимость наследованного имущества – 400 000 руб. (наследуемое имущество состоит из квартиры стоимостью 200 000 руб., дачи – 50 000 руб., машины – 150 000 руб.). Минимальный размер оплаты труда на день открытия наследства – 100 руб.

Расчет налога производится в следующем порядке.

1. Так как наследник совместно проживал с наследодателем на день открытия наследства, то со стоимости квартиры (200 000 рублей) налог не взимается.

Облагаемая стоимость имущества составит 200 000 руб. (400 000 руб. – 200 000 руб. = 200 000 рублей)

2. Определяется соотношение стоимости наследованного имущества с МРОТ, применявшимся на день открытия наследства:

200 000 руб.: 100 руб. = 2000, т.е. стоимость имущества составила более 1701 МРОТ, но менее 2550 МРОТ, в связи с чем применяется ставка в размере 42,5 МРОТ и 10% от стоимости имущества, превышающей 1700 МРОТ.

3. Стоимость имущества, превышающая 1700 МРОТ, составит:

$$200\ 000\ \text{руб.} - 1700 \cdot 100\ \text{руб.} = 30\ 000\ \text{руб.}$$

4. Сумма налога:

$$42,5 \cdot 100\ \text{руб.} + 30\ 000\ \text{руб.} \cdot 10\% = 45\ 500\ \text{руб.}$$

Рассмотрим пример расчета налога в связи с получением физическим лицом нескольких ценных подарков в течение одного налогового периода.

Пример 3. Если в течение 2003 года физическим лицом от одного и того же дарителя, не состоящего с одаряемым в родственных отношениях, по нотариально удостоверенным договорам дарения получены три подарка (в январе – на сумму 7200 руб., в апреле – на сумму 25000 руб. и в декабре – на сумму 60 000 руб.), в этом случае налог исчисляется в следующем порядке.

1. Стоимость первого подарка составила 7200 руб.

Определяется:

соотношение стоимости подарка с МРОТ, применявшимся в момент получения подарка. МРОТ в 2003 году для налоговых расчетов принимался равным 100 рублей:

7200 руб.: 100 руб. = 72, т.е. стоимость имущества составила менее 80 МРОТ, в связи с чем имущество не попадает под налогообложение.

2. Общая стоимость первого и второго подарков составила 32 200 руб. (7200 руб. + 25000 руб.).

Определяется:

1) соотношение стоимости подарка с МРОТ, применявшимся в момент получения двух подарков.

32 200 руб.: 100 руб. = 322, т.е. стоимость имущества составила более 80 МРОТ, но не превысила 850 МРОТ, в связи с чем применяется ставка в размере 10% от стоимости имущества, превышающей 80 МРОТ;

2) стоимость имущества, не облагаемая налогом:

$$100 \text{ руб.} \cdot 80 = 8\,000 \text{ руб.};$$

3) стоимость облагаемого налогом имущества, превышающая 80 МРОТ:

$$32\,200 \text{ руб.} - 8\,000 \text{ руб.} = 24\,200 \text{ руб.};$$

4) сумма налога:

$$24\,200 \text{ руб.} \cdot 10\% = 2420 \text{ руб.}$$

3. Общая стоимость трех подарков составила 92 200 руб. (7200 руб. + 25 000 руб. + 60 000 руб.).

Определяются:

1) соотношение стоимости подарка с МРОТ, применявшимся в момент получения трех подарков:

92 200 рублей: 100 рублей = 922, т.е. стоимость имущества составила более 850 МРОТ, но не превысила 1700 МРОТ, в связи с чем применяется ставка в размере 77 МРОТ и 20% от стоимости имущества, превышающей 850 МРОТ;

2) стоимость имущества, превышающая 850 МРОТ:

$$100 \text{ рублей} \cdot 850 = 85\,000 \text{ рублей};$$

3) сумма налога:

$$100 \text{ рублей} \cdot 77 + 85\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% = 24\,700 \text{ руб.}$$

Сумма налога к уплате (с учетом суммы, оплаченной ранее) составит:

$$24\,700 \text{ руб.} - 2420 \text{ руб.} = 22\,280 \text{ руб.}$$

Рассмотрим порядок расчета налога на имущество, переходящее в порядке дарения, если дарителями являются несколько физических лиц.

Пример 4. Гражданин Н. в январе 2004 года получил в подарок квартиру стоимостью 600 000 рублей, которая принадлежала на праве общей совместной собственности его матери и ее супругу, не являющемуся отцом одаряемого. МРОТ на день оформления договора дарения составил 100 рублей. Так как подарок (квартира) принадлежал двум физическим лицам на правах общей совместной собственности, то налог

исчисляется в отношении каждого дарителя, а величина подарка будет равна 300 000 рублей (600 000 рублей: 2).

1. Стоимость подарка, сделанного матерью, составила 300 000 рублей
Определяются:

1) отношение стоимости подарка с МРОТ, применявшимся в момент получения подарка:

300 000 рублей разделить на 100 рублей равно 3000, то есть стоимость имущества составила более 80 МРОТ и превысила 2550 МРОТ, в связи с чем применяется ставка в размере 176,1 МРОТ и 15% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ;

2) стоимость имущества, превышающая 2550 МРОТ:

$$300\ 000\ \text{руб.} - 2550 \cdot 100\ \text{рублей} = 45\ 000\ \text{рублей};$$

3) сумма налога, причитающегося к уплате:

$$176,1 \cdot 100\ \text{рублей} + 45\ 000\ \text{рублей} \cdot 15\% = 24360\ \text{руб.}$$

2. Сумма подарка, сделанного супругом матери, составила 300 000 рублей.

Определяются:

1) соотношение стоимости подарка с МРОТ, применявшимся в момент получения подарка:

300 000 рублей разделить на 100 рублей равно 3 000, то есть стоимость имущества составила более 80 МРОТ и превысила 2550 МРОТ, в связи с чем применяется ставка в размере 502 МРОТ и 40% от стоимости имущества, превышающей 2550 МРОТ;

2) стоимость имущества, превышающая 2550 МРОТ: 300 000 рублей – 2550 · 100 рублей = 45 000 руб.;

3) сумма налога, причитающегося к уплате:

$$502 \cdot 100\ \text{руб.} + 45\ 000\ \text{руб.} \cdot 40\% = 70\ 000\ \text{руб.}$$

Сумма налога, причитающаяся к уплате, составит:

$$24\ 360\ \text{руб.} + 70\ 000\ \text{руб.} = 94\ 360\ \text{руб.}$$

Контрольные вопросы

1. Какое имущество признается объектом налогообложения по налогу на имущество, переходящее в порядке наследства и дарения?

2. Каков порядок исчисления и уплаты налога на имущество, переходящее в порядке наследства и дарения?

3. Какие принципы применялись при установлении ставок налога на имущество, переходящее в собственность в порядке наследства и дарения?

4. Следует ли платить налог при получении подарка от одного супруга к другому?

5. Каков льготный режим налогообложения наследуемого и даримого имущества?

6. Каковы сроки уплаты налога на имущество, переходящее по наследству, и даримое имущество?

7. Каковы особенности уплаты налога иностранными гражданами?

Тест по теме 8

(Укажите правильный ответ)

1. Налогом на имущество, переходящее в порядке наследования, облагается наследуемое имущество:

- а) находящееся на территории РФ;
- б) находящееся за рубежом;
- в) находящееся как в РФ, так и за рубежом?

2. Налогообложению принадлежит имущество, переходящее в собственность налогоплательщика в порядке дарения, если его стоимость превышает:

- а) 1000-кратный минимальный размер оплаты труда
- б) 5000-кратный минимальный размер оплаты труда
- в) 850-кратный минимальный размер оплаты труда

3. Освобождены от уплаты налога на наследование:

- а) физические лица, которые становятся собственниками паенакопления в жилищно-строительных кооперативах;
- б) физические лица, получившие в наследство земельные участки;
- в) физические лица (наследники), если они являются супругами

4. Являются ли плательщиками налога на дарение сотрудники дипломатических представительств:

- а) являются
- б) не являются

5. Физические лица, проживающие на территории РФ, уплачивают налог не позднее:

- а) трехмесячного срока со дня вручения им платежного извещения;
- б) шести месяцев;
- в) месячного срока.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные акты

Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Принят Государственной Думой 21 октября 1994 г. // СЗ РФ, 1994. № 32, ст. 3302.

Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Принят Государственной Думой 22 декабря 1995 г. // СЗ РФ. 1996. № 5, ст. 410.

Налоговый кодекс РФ. Части I и II. 2004 г.

Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 г. // ВС РСФСР. 1990. № 30, ст. 418.

Основная литература

Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб., 2006.

Пономарев А.И. Налоги и налогообложение в РФ. – Ростов н/Д: Феникс, 2001.

Налоговое планирование на предприятиях и организациях / Под ред. проф. Б.А. Рогозина. Т. 1–4. – М., 2002. Редакция журнала «Налоги и налоговое планирование».

Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е.Н. Евстигнеева. – СПб.: Питер, 2003.

Черник Д.Г. Оптимизация налогов. – М.: Финансы и статистика, 2002.

Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: ЮРИСТ, 2000.

Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2001.

Дополнительная литература

Методические рекомендации по применению Налогового кодекса РФ. – М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2003.

Бутаков Д.Д. Основы мирового Налогового кодекса // Финансы, 1996. № 8. С. 23–27; № 10. С. 33–36.

www.abc.vvsu.ru – методический сервер ВГУЭС.

www.akdi.ru - консультации по вопросам налогообложения.

www.newbook.ru – книжный дом.

www.nalog.ru – публикации.

Журнал «Главбух». 2003, 2004, 2005.

Журнал «Нормативные акты для бухгалтера».

Журнал «Налоговый вестник».

Журнал «Российский налоговый курьер».

Информационно-правовая система «Консультант +».

Газета «Экономика и жизнь».

ПРИЛОЖЕНИЕ

Ключ к тестам

Тема 1

1) а; 2) а; 3) в; 4) в

Тема 2

1) а; 2) б; 3) в; 4) в; 5) а

Тема 3

1) в; 2) а; в) в; 4) в; 5) а; 6) б; 7) в; 8) а; 9) б; 10) а; 11) в

Тема 4

1) в; 2) а; 3) а; 4) в; 5) б; 6) б; 7) а

Тема 5

1) в; 2) в; 3) б; 4) а; 5) б; 6) в; 7) а) 8) в

Тема 6

1) б; 2) а; 3) в

Тема 7

1) а; 2) а; 3) а; 4) а; 5) б; 6) в; 7) а

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|-----|
| Введение..... | 1 |
| 1. Федеральные налоги и сборы в налоговой системе РФ: состав и значение..... | 3 |
| 2. Акцизы | 12 |
| 3. Налог на добавленную стоимость | 30 |
| 4. Налог на прибыль | 48 |
| 5. Налог на доход физических лиц | 77 |
| 6. Единый социальный налог (взнос)..... | 96 |
| 7. Водный налог | 107 |
| 8. Налог на наследование и дарение..... | 111 |
| Список рекомендуемой литературы | 120 |