

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПУТЕЙ СООБЩЕ-  
НИЯ»**

---

**Кафедра «Экономика и управление на транспорте»**

**А.Н. КОЖЕВНИКОВА**

**НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ**

**МОСКВА – 2015**

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВА-  
ТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБ-  
РАЗОВАНИЯ  
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ»

---

Кафедра «Экономика и управление на транспорте»

А.Н. КОЖЕВНИКОВА

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА

Рекомендовано редакционно-издательским Советом университета в качестве  
учебного пособия

для студентов бакалавриата направлений «Экономика»,  
«Менеджмент», «Торговое дело»

Москва – 2015

УДК 336.2  
К 58

Кожевникова А.Н. Налоговая система: Учебное пособие. – М.: МГУПС (МИИТ), 2015. - 104 с.

В учебном пособии представлены теоретические основы формирования налоговой системы и налогообложения Российской Федерации, исторические аспекты становления налоговой системы Российской Федерации. Учебное пособие предназначено для изучения дисциплины «Налоговая система» для студентов бакалавриата направлений «Экономика», «Менеджмент», «Торговое дело».

© МГУПС (МИИТ), 2015

## Содержание

Введение .....	6
1. Экономическая сущность налогов и основы налогообложения.....	7
1.1 Понятие и сущность налога.....	7
1.2 Принципы налогообложения.....	12
1.3 Классификация и функции налогов.....	15
1.4 Правовое регулирование налогов и налогообложения в Российской Федерации.....	23
2. Налоговая система Российской Федерации.....	28
2.1 Понятие, структура и принципы налоговой системы.....	28
2.2 Исторические аспекты становления налоговой системы Российской Федерации.....	33
2.3 Элементы и методы налогообложения.....	63
2.4. Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов.....	75
2.4.1 Основания возникновения обязанности по уплате налогов и сборов...	75
2.4.2. Основания приостановления и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов .....	81
3. Налоговые проверки и взыскание налоговых санкций .....	84
3.1. Налоговые проверки: виды и порядок проведения .....	84
3.2. Взыскание налоговых санкций .....	90
3.3. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.....	91
4. Роль учетной политики предприятия в целях оптимизации налогообложения .....	94
Литература.....	105

## Введение

Среди экономических рычагов, с помощью которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место отводится налогам. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

Владение основами и особенностями теории и практики современного российского налогообложения, умение ориентироваться в сложном и, зачастую, противоречивом налоговом законодательстве, является принципиально важным для эффективной и качественной работы будущих менеджеров, финансистов, экономистов, бухгалтеров, аудиторов, а также всех.

Совершенствование налоговых систем определяется объективными факторами, такими как необходимость государственного вмешательства в процесс формирования производственных отношений, и социально-экономическими границами налогообложения. Противоречие между потребностями в налоговых доходах и возможностями их получения является основным при формировании налоговых систем.

От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

Именно налоговая система на сегодняшний день остается одним из главных предметов дискуссий о путях и методах реформирования. Актуальность её очевидна, так как каждому человеку рано или поздно придётся столкнуться с выплатой налогов и/или подачей налоговой декларации, тем более, если он планирует заниматься частным предпринимательством или создавать свою фирму.

## **1. Экономическая сущность налогов и основы налогообложения.**

### **1.1 Понятие и сущность налога**

Налоги – необходимое звено экономических отношений в обществе с момента его возникновения. Изъятие государством в пользу общества определенной части стоимости ВВП в виде обязательного платежа составляет сущность налогов. Взносы осуществляют основные участники производства валового продукта:

- работники, создающие материальные и нематериальные блага и получающие доход;
- хозяйствующие субъекты, собственники капитала, действующие в сфере предпринимательства.

За счет налоговых взносов, сборов, пошлин и других платежей формируются финансовые ресурсы государства.

С философской позиции налог — это общественно необходимое явление, а стало быть, общественное благо. С его помощью, посредством обобществления части индивидуальных богатств, достигается социальное равновесие между общественными, корпоративными и личными экономическими интересами и на этой основе обеспечивается общественный прогресс. В налоге отражена общечеловеческая потребность жертвовать во благо всех, особенно во благо нуждающихся в общественной защите и помощи [6].

За сравнительно короткую историю становления новой налоговой системы России научное определение налога претерпело ряд существенных трансформаций, связанных с поиском и закреплением в налоговом праве его сущности и определяющих признаков. До настоящего времени не выработано единого толкования понятия налога независимо от политического и экономического строя общества, от природы и задач государства. Приводимое в большинстве учебников по финансам и налогообложению определение налога представляется как «обязательный платеж физических и юридических лиц, взимаемый государством», — экономически верное, но не достаточно полное, поскольку [6]:

1. Это понятие не устанавливает безвозмездность данного платежа, которая отличает его от других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и

юридических лиц возмездно и не являющихся поэтому налогом (налоги в отличие от заемных средств взимаются с налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним, а потому носят принудительный и безвозмездный характер). В связи с этим не могут быть отнесены к налогам различного рода взносы, вклады, штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами, а также штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства.

2. Приведенное понятие не устанавливает цели взимания налоговых платежей.

3. Не установлена индивидуальность данного платежа, исключая возможность перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

Налогообложение — это система распределения доходов между юридическими или физическими лицами и государством, а налоги представляют собой обязательные платежи в бюджет, взимаемые государством на основе закона с юридических и физических лиц для удовлетворения общественных потребностей. Налоги выражают обязанности юридических и физических лиц, получающих доходы, участвовать в формировании финансовых ресурсов государства. Являясь инструментом перераспределения, налоги призваны гасить возникающие сбои в системе распределения и стимулировать (или сдерживать) людей в развитии той или иной формы деятельности. Поэтому налоги выступают важнейшим звеном финансовой политики государства в современных условиях.

Наиболее полное определение налога дано в части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), хотя в этом определении есть достаточно спорные моменты. Ст. 8 НК РФ определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Согласно Гражданскому кодексу РФ (далее — ГК РФ) юридическое лицо — организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имуще-

ственные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Согласно НК РФ организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Налог не возникает сам собой из условий хозяйствования, он всегда принудительно навязывается производству, обмену и потреблению извне, являясь принудительным элементом процесса ценообразования. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым или таможенным органом требования налогоплательщику об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, в порядке, предусмотренном ст. 46 и 48 НК РФ, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 47 и 48 НК РФ.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ, а с физического лица — в судебном порядке. В качестве меры ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов предусмотрено применение налоговых санкций (ст. 114 НК РФ).

Налог всегда имеет форму денежного платежа, кроме случаев, прямо указанных в законе. Например, в главе 26.4 НК РФ «Соглашения о разделе продукции», действие которой предусмотрено в отношении добывающих предприятий ТЭКа. Применявшиеся в 1990-х годах зачеты, взаимозачеты, уплата налогов продукцией, услугами и работами в настоящее время исключены (ст. 8,45 НК РФ). Денежная форма уплаты налога предопределена самой сутью налога, который является, как установлено ст. 8 НК РФ, платежом.

Слово «платеж» в русском языке означает денежные средства, которые



надлежит уплачивать в порядке оплаты приобретенных товаров, за используемые ресурсы, за предоставленный кредит в виде установленных законом взносов, в форме расчетов по обязательствам.

По своей правовой природе налог имеет форму отчуждения части имущества собственника либо имущества, находящегося в оперативном управлении или хозяйственном ведении в унитарных государственных или муниципальных предприятиях.

Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества. С публичным характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

Существенным признаком налогов является их индивидуальная безвозмездность. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства по отношению к налогоплательщику, который не вправе рассчитывать на услуги и какие-либо встречные юридически значимые действия государства в его пользу. Вместе с тем налог, выступая общественно необходимым имущественным платежом в бюджет, возвращается налогоплательщикам в виде индивидуально неопределенных благ, таких, как укрепление правопорядка, благоустройство муниципальных образований, дорог, развитие образования, здравоохранения, социальная поддержка малообеспеченных граждан и т. д.

В налоговую систему России, кроме налогов как таковых, входят также приравненные к ним сборы, отличительная особенность которых состоит в том, что их уплата является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Перечень сборов, как и налогов, включен в НК РФ, и поэтому на сборы распространяются все правила и правоотношения, установленные налоговым законо-

дательством России.

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Сбор всегда связан с определенной специальной целью (за что конкретно уплачивается), которая достигается в результате его уплаты, т. е. присутствует элемент индивидуальной возмездности. Например, в случае таможенного сбора налогоплательщик формулирует цель — ввоз тех или иных товаров на территорию страны. Именно налогоплательщик в первую очередь заинтересован в ввозе товара, государство же выдвигает условия ввоза — оформление документов и уплату таможенного сбора.

В определении сбора отсутствуют два признака, присутствующие в характеристике налога:

- 1) Индивидуальной безвозмездности.
- 2) Уплаты в целях финансового обеспечения деятельности государства.

Вместо них введен признак индивидуальной возмездности, а именно предоставление определенного эквивалента «юридически значимых действий» в отношении плательщика сбора.

Важным является признак обязательности. В соответствии с законным определением сбора в отличие от налога обязанность по уплате возникает в результате свободного выбора плательщика, однако на самом деле обязательность (принудительность) сборов имеет точно такой же характер, как и обязательность косвенных налогов.

Плательщик может избежать уплаты косвенных налогов, отказавшись от потребления обложенными этими налогами товаров (работ, услуг); может он избежать и уплаты сборов, не обращаясь за соответствующими услугами государства. Однако неизвестно, как будет обеспечивать свою жизнедеятельность индивид, если практически все товары и услуги содержат в себе косвенные налоги.

Сбор по своей сути является взносом.

Слово «взнос» в русском языке означает «внесение за что-либо денег».

Понятие «пошлина» НК РФ не выделяет как самостоятельное, однако оно тесно связано с понятием «сбор», поскольку исторически пошлины и сборы возникли как способ покрытия издержек учреждений, в пользу которых они взимались, и представляли собой плату за оказание определенного круга услуг. В данном случае с помощью пошлин ставилась задача компенсировать фактически осуществленные расходы — покрыть издержки и бесприбыльность.

Пошлина — денежные средства, которые надлежит уплачивать в порядке оплаты приобретенных товаров, за используемые ресурсы, за предоставленный кредит в виде установленных законом взносов, в форме расчетов по обязательствам.

Налог является экономической категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Таким образом, в налоговой системе можно выделить:

1) налоговые обязательные платежи — налоги и сборы, непосредственно входящие в налоговую систему государства и регулируемые налоговым законодательством;

2) неналоговые обязательные платежи (квазианалоги) — непосредственно не входящие в налоговую систему государства и регулируемые не налоговым, а иным законодательством;

3) разовые изъятия налогового характера — платежи, взимаемые в качестве наказания за недобросовестное исполнение обязанностей налогоплательщика и регулируемые налоговым законодательством.

## **1.2 Принципы налогообложения**

Под принципами налогообложения понимаются основные исходные положения системы налогообложения.

Основные (классические) принципы налогообложения в XVIII в. определил Адам Смит. К их числу относятся: справедливость, определенность, удобство для

налогоплательщика и экономию на издержках налогообложения.

Принцип справедливости: справедливые такие налоги, которые являются всеобщими и учитывают платежеспособность налогоплательщиков. Это означает, что все подданные государства должны участвовать в содержании правительства. Участие подданных должно соответствовать их доходу, "...коим они пользуются под покровительством и защитой государства".

Принцип определенности: "Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица".

Принцип удобства означает, что налог должен взиматься так (тем способом) и тогда, как и когда плательщику удобнее всего его платить.

Принцип экономии. "Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству". Современная трактовка данного принципа: расходы по взиманию налога должны быть минимальны по сравнению с доходом бюджета, который приносит данный налог.

Принципы налогообложения, обоснованные А. Смитом в конце XVIII в., были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом Адольфом Вагнером, который объединил все принципы налогообложения в четыре группы.

Адольф Вагнер (1835—1917) — немецкий экономист и политический деятель. С 23 лет — профессор политической экономии и финансов. Возглавлял кафедры в университетах Фрейбурга, Берлина и других городов. Под влиянием исторической школы подчеркивал зависимость хозяйственной жизни от правовых условий, например от института частной собственности. Выступал с требованием усиления государственной хозяйственной активности. Один из основателей «Союза социальной политики» (1872), созданного для разработки законодательных мер по улучшению положения рабочих.

Первая группа - финансовые принципы организации налогообложения, включающие принцип достаточности и принцип эластичности.

Принцип достаточности означает, что налоговая система должна строиться таким образом, чтобы обеспечить достаточность поступления средств для бюдже-

та. Этот принцип был поставлен А. Вагнером во главу всех принципов налогообложения, т.к. он считал, что общественно-хозяйственная система необходима для всех людей, налоги же должны обеспечивать достаточные средства для ее функционирования.

Принцип эластичности (подвижности) налогообложения означает, что налогообложения должно быть способно к адаптации к финансовым нуждам государства. Налоговая система должна включать такие налоги, которые при необходимости позволяют быстро увеличить поступления в бюджет.

Вторая группа включает два народнохозяйственных принципа: надлежащий выбор источника обложения и правильная комбинация различных налогов с учетом последствий их переложения.

Третья группа объединяет принципы справедливости (этические принципы): принцип всеобщности налогообложения и принцип равномерности.

Четвертая группа - административно-хозяйственные принципы налогового управления: определенность, удобство уплаты налогов, минимизация издержек по взиманию налогов.

На современном этапе к основным (базовым) относятся следующие принципы налогообложения:

- законности налогообложения;
- всеобщности и равенства налогообложения;
- справедливости налогообложения;
- взимания налогов в публичных целях;
- установления налогов и сборов в должной правовой процедуре;
- экономического основания налогов (сборов);
- презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
- определенности налоговой обязанности;
- единства экономического пространства РФ и единства налоговой политики;
- единства системы налогов и сборов.

В первую очередь необходимо выделить принцип равенства и справедливо-

сти. Распределение налогового бремени должно быть равным, т. е. каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну.

В мировой практике существует два подхода к реализации принципа равенства и справедливости:

1. Обеспечение выгоды налогоплательщика. Согласно этому подходу уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т. е. налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования, здравоохранения. Таким образом, в данном случае имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета.

2. Способность налогоплательщика платить налоги (подход не привязан к структуре расходов бюджета, каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности).

В построении налоговых систем эти два подхода, как правило, сочетаются, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации этого важнейшего принципа налогообложения.

Кроме того, в литературе выделяются и другие принципы, например: принцип равной защиты; принцип недопустимости налогов, препятствующих реализации гражданами их конституционных прав; принцип приоритета финансовой цели взимания налога; принцип ограничения специализации налогов и сборов; принцип ограничения форм налогового законодательства; принцип разделения налоговых полномочий, принцип нейтральности налогообложения, принцип наличия всех элементов в налоговом законе, принцип сочетания интересов при налогообложении и ряд других.

### **1.3 Классификация и функции налогов**

Созданная на основе принципов налогообложения налоговая система включает различные виды налогов, классифицирующихся по разным признакам. Группировка налогов по методам их установления, взимания, характеру применяемых ставок и объектов обложения и т. д. представляет собой классификацию налогов.

Классификация налогов — это группировка налогов по различным призна-

кам. В научной литературе для классификации налогов используется специальный термин — таксономия. Многообразие классификаций, группировок и признаков, положенных в основу различными исследователями, в определенной степени отражает эволюцию налогов.

Созданные в различных странах налоговые системы включают различные виды налогов, которые группируют по разным признакам. В целом классификационные признаки универсальны и подразделяются:

- по способу взимания;
- уровню управления;
- субъекту уплаты;
- объекту обложения;
- принадлежности к звеньям бюджетной системы;
- назначению;
- срокам уплаты.

В зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие. Налоги подразделяются на государственные и местные. Исходя из федерального устройства отдельных государств, в том числе и Российской Федерации, государственные налоги подразделяются на федеральные и региональные (налоги субъектов федерации).

**По характеру налогового изъятия** (в зависимости от метода взимания налогов) налоги делятся на прямые и косвенные.

Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика - основанием для налогообложения служат владение и пользование доходами и имуществом. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налоги на имущество как юридических, так и физических лиц и ряд других налогов).

Косвенные налоги взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг (включаются в виде надбавки в цену товара, а также тарифа на работы или услуги и оплачиваются потребителем). Эти налоги предназначены для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. При-

меры косвенного налогообложения - налог на добавленную стоимость, акцизы и таможенные пошлины.

Владелец товара, работы или услуги при их реализации получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги еще называют налогами на потребление, то есть предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя. При косвенном налогообложении субъектом налога является продавец товара (работы или услуги), выступающий в качестве посредника между государством и фактическим плательщиком данного налога — потребителем этого товара (работы или услуги), то есть носителем и фактическим плательщиком. Примером является приобретение покупателем в магазине бытовой техники по цене с включенным в стоимость НДС, или же приобретение подакцизной продукции - бензина, алкогольной продукции, в цене которых включены уже два налога – акциз и НДС.

Государство в силу особенностей косвенного налогообложения использует и прямые налоги, чтобы под налоговое воздействие попало как можно большее число объектов деятельности налогоплательщика, создающее материально-техническую основу деятельности имущество предприятий, рабочую силу, потребляемые в производстве ресурсы, доход. Результат - устойчивость налоговых поступлений и усиливается зависимость размера уплачиваемых налогоплательщиком налогов от эффективности его деятельности.

Российская система налогообложения в части соотношения косвенного и прямого налогообложения строилась, исходя из положения, что фискальную задачу должны выполнять преимущественно косвенные налоги, а прямые налоги — роль экономического регулятора доходов корпораций и физических лиц. Одновременно налоговую систему России по обеспечению доходной части государственного бюджета с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования принято считать системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения.

Уровень собираемости прямых налогов значительно превышает аналогичный показатель для косвенных налогов.

Также существует иное подразделение косвенных налогов на следующие ви-



ды:

- универсальные;
- индивидуальные;
- фискальные монопольные;
- таможенные пошлины.

На практике также разделяют прямые налоги на реальные и личные.

Реальными налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика (земельный налог, налоги на имущество, налог на недвижимость и некоторые другие).

Личные налоги учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Они взимаются с физических и юридических лиц, или у источника Дохода, или по декларации (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц).

Косвенные налоги, в свою очередь, подразделяются на акцизы, государственную фискальную монополию и таможенные пошлины.

На практике нередко проводят разделение налогов **в зависимости от их использования**: общие и специальные.

К общим относится большинство взимаемых в любой налоговой системе налогов. Их отличительной особенностью является то, что они после поступления в бюджет любого уровня обезличиваются, расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете.

Специальные же налоги, имея строго целевое назначение, закреплены за определенными видами расходов. В РФ примером специального налога может служить страховые платежи, транспортный налог.

**Если в качестве классификационного признака налогов рассматривается субъект налогообложения**, то различают налоги, уплачиваемые юридическими лицами; налоги, уплачиваемые физическими лицами; налоги, уплачиваемые юридическими и физическими лицами (так называемые смешанные налоги).

В Российской Федерации к налогам и сборам, уплачиваемым только физическими лицами, относятся: налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц.

К налогам и сборам, уплачиваемым только юридическими лицами, относятся: налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и другие.

Наиболее многочисленную группу составляют налоги и сборы, плательщиками которых могут одновременно выступать как физические, так и юридические лица. В Российской Федерации к таким налогам относятся: НДС, акцизы, страховые платежи, таможенная пошлина, единый налог на вмененный доход, земельный налог, транспортный налог и другие виды налогов и сборов.

**В зависимости от объекта налогообложения** налоги подразделяются:

- на налоги на реализацию товаров и услуг;
- налоги на доходы;
- налоги на имущество;
- налоги на определенные виды расходов (с 2005 г. относится единый социальный налог, поскольку для работодателей он представляет собой налог на определенный вид расходов: выплату заработной платы и вознаграждений по трудовым договорам, который впоследствии был заменен на страховые платежи);
- налоги на совершение определенных операций (государственная пошлина);
- налоги и сборы за право осуществления отдельных видов деятельности.

**В зависимости от финансово-экономической целесообразности и отражения в бухгалтерском учете** налоги классифицируются следующим образом:

1. включаемые в продажную цену товаров (работ, услуг);
2. относимые на издержки обращения и затраты производства;
3. относимые на финансовые результаты;
4. уплачиваемые за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика.

**В зависимости от источников уплаты** налоги разделяют на группы [6]:

1. Косвенные налоги, которые включаются в цену продукции (товара) сверх оптовой цены: НДС, акцизы.
2. Налоги, которые в соответствии с законодательством включаются в себестоимость продукции (работ, услуг): земельный налог, таможенная пошлина, отчисления во внебюджетные фонды.
3. Налоги, уменьшающие финансовый результат деятельности предприятия

до налогообложения прибыли: налог на имущество организаций.

4. Налог на прибыль организаций, единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности.

5. Налоги, относимые на чистую прибыль предприятия: налог на прибыль организаций в части выплат дивидендов.

**В зависимости от установленных ставок налогообложения** налоги различают твердые и процентные (пропорциональными, прогрессивными и регрессивными).

**По периодичности взимания:** периодические и разовые.

Под периодическими налогами обычно понимаются те налоги, платежи по которым осуществляются с определенной регулярностью (налог на имущество, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, периодические налоги на потребление: акцизы, НДС).

К разовым налогам обычно относятся налоги, уплата которых связана с какими-либо особыми событиями, не образующими систему (налоги на наследство и дарение, таможенные пошлины).

**По регулярности взимания:** регулярные (налоги, действующие в течение длительного периода) и чрезвычайные (налоги и сборы, установление которых вызвано наступлением каких-либо чрезвычайных обстоятельств).

**В зависимости от адресности зачисления платежей:** закрепленные и регулирующие.

Закрепленными налогами и сборами называются налоги и сборы, поступления по которым на длительный период полностью или частично закрепляются в качестве доходного источника определенных бюджетов (таможенные пошлины, подавляющее большинство местных налогов и сборов).

К регулирующим налогам и сборам относятся налоги и сборы, по которым могут устанавливаться нормативы отчислений в бюджеты различных уровней (большинство федеральных, а также все региональные налоги и сборы).

**Особой категорией налогов являются так называемые специальные налоговые режимы.** В НК РФ предусмотрена возможность установления специальных налоговых режимов:

— система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводите-

лей (единый сельскохозяйственный налог);

—упрощенная система налогообложения;

— система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

— система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

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

Экономическая сущность налога проявляется через его функции. Каждая из выполняемых налогом функций проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной экономической категории, а также показывает, каким образом реализуется общественное назначение налога как части единого процесса воспроизводства и как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

В настоящее время в экономической науке нет единой, устоявшейся точки зрения на количество выполняемых налогом функций. При этом одни ученые называют только две такие функции — фискальную и экономическую. По мнению других, кроме фискальной функции налоги выполняют по меньшей мере еще три: распределительную, стимулирующую и контрольную.

Таким образом, основными функциями налогов являются:.

1. Фискальная.

2. Экономическая. Включает следующие подфункции:

- регулирующая - воздействие налогов на экономику (Лаффер);

- распределительная - инструмент перераспределения ВВП;

- стимулирующая - дифференциация налоговых ставок, применение налоговых льгот и т.п.;

- социальная (учет социальных платежей при определении налогооблагаемой базы; финансирование социальных программ из бюджета);

- производственная - использование бюджетных средств на проведение природоохранных мероприятий, строительство дорог и т.п.;

3. Контрольная. (контроль правильности и полноты уплаты налогов; оценку экономических изменений на основе анализа динамики налоговых поступлений).

**Фискальная функция** является основной функцией налога. Она изначально характерна для любого налога, для любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное предназначение налога — образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов предприятий и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций — обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и Ряда других задач.

Благодаря фискальной функции создаются реальные объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения, т. е. в процесс перераспределения части стоимости ВВП, а также реализуется главное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также аккумуляция в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Все остальные функции налогообложения можно назвать производными по отношению к этой. Во всяком случае, наряду с чисто финансово-фискальными целями налоги могут преследовать и другие цели, например экономические или социальные.

Распределительная функция, выражающая экономическую сущность налога как особого централизованного, фискального инструмента распределительных отношений. Суть данной функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и установленные законом внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование крупных межотраслевых целевых программ, имеющих общегосударственное значение. Система налоговых ставок, права органов государственной власти субъектов Федерации и местного самоуправления по их установлению, а также бюджетная система позволяют перераспределять финансовые ресурсы и по территориям страны.

Регулирующая функция направлена прежде всего на решение посредством налоговых механизмов тех или иных задач налоговой политики государства.

Анализируя этот аспект налоговых отношений, следует выделить стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную подфункции налогообложения.

Стимулирующая подфункция направлена на поддержку развития тех или

иных экономических явлений. Она реализуется через систему льгот и освобождений.

Дестимулирующая подфункция, напротив, направлена на установление через налоговое бремя препятствий для развития каких-либо экономических процессов, например через реализацию государством своей протекционистской экономической политики. Это проявляется через введение повышенных ставок налогов, установление налога на вывоз капитала, повышенных таможенных пошлин и др.

Воспроизводственная подфункция предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов. Эту подфункцию выполняют налоги на природные ресурсы.

Механизм контрольной функции проявляется, с одной стороны, в проверке эффективности хозяйствования и, с другой стороны, в контроле за действенностью проводимой экономической политики государства. В условиях острой конкуренции, свойственной рыночной экономике, налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за эффективностью финансово-хозяйственной деятельности. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает в первую очередь тот, кто не способен рассчитаться с государством.

#### **1.4 Правовое регулирование налогов и налогообложения в Российской Федерации**

По сути налог представляет собой экономико-правовую категорию. С одной стороны, он — часть созданного (произведенного или полученного) дохода (прибыли), выраженного в денежной форме, принадлежащего собственнику, которая уплачивается им государству и перераспределяется в общественных интересах, что определяет имущественную и фискально-социальную природу налога. С другой стороны, через категорию налога формируются особые бюджетно-финансовые, публично-правовые отношения между федерацией, ее субъектами и налогоплательщиками. В этом смысле налог—инструмент экономического и межбюджетного регулирования.

В то же время категория налога является ключевым инструментом налогового права, одним из главных элементов налоговой системы и в этом значении имеет

выраженную правовую природу. Налоги порождены государством, родились вместе с ним. Они устанавливаются законами — это прерогатива представительной (парламентской) власти. Порядок их уплаты, взимания, налогового контроля, ответственности, защиты интересов субъектов налогообложения — все это реализуется посредством правоустановительных, правообеспечительных, правонаделительных, правозащитных и правоприменительных юридических форм и процедур. Таким образом, двойственная сущность налогов определяет межотраслевую природу налогообложения (экономика, бухгалтерский учет, право), привлекает к ним научный и практический интерес экономистов, менеджеров и юристов, определяет экономико-правовую специфику налогового права.

Специфика налогообложения (его дуалистичность), являющегося предметной областью правового регулирования налогового права, также нашла отражение в принципах налогового права. Как уже указывалось, принципы налогового права "поглотили" общие принципы налогообложения (как экономические, так и юридические). Но необходимо отметить, что не все экономические принципы реализованы в законодательстве. Например, в настоящее время не нашли своего закрепления в НК РФ принцип экономической эффективности налогообложения и связанный с ним принцип рентабельности налоговых мероприятий (содержание которых упрощенно можно сформулировать так: "бюджетные поступления от отдельного вида налогов не должны превышать затраты на его введение и сбор"). Как отмечается экономистами, сегодня этому принципу не отвечают такие налоги, как налог на имущество физических лиц и налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения.

Правовое регулирование налогов и налогообложения в РФ осуществляется нормами налогового права.

Отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований традиционно регулируются соответствующей отраслью права - финансовым правом. Под предметом финансового права, как правило, понимаются общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации своих задач.

В свою очередь, налоговое право — это отрасль системы права РФ, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения.

Указанные общественные отношения иначе могут быть названы налоговыми отношениями. Они и составляют предмет налогового права.

Поэтому система таких отношений, являющихся предметом налогового права, представляет собой совокупность:

- властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

- правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;

- правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;

- правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), т. е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

- правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

При этом участниками составляющих предмет правового регулирования налогового права общественных отношений в сфере налогообложения выступают физические и юридические лица, в том числе:

- налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (МНС России), финансовые органы (Минфин России), таможенные органы (ГТК России), органы расследования налоговых преступлений, сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу - органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов (это основные участники налоговых правоотношений);

- органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского со-



стояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), органы опеки и попечительства, социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели) и кредитные организации (банки).

**Объектом налогового права** является аналитическое исследование общественных отношений в сфере налогообложения.

При регулировании отношений в сфере налогообложения налоговым правом используется определенная совокупность следующих методов правового регулирования:

- публично-правовой метод (в литературе этот метод именуется по-разному: императивный метод, административно-правовой метод, метод власти и подчинения, метод субординации, авторитарный метод и т. д.);

- гражданско-правовой метод (в литературе этот метод именуется: диспозитивный метод, метод диспозитивного регулирования, метод координации, метод автономии и т. д.).

Отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права. Поэтому императивный метод правового регулирования применяется в налоговом праве более часто. Диспозитивный метод используется, например, при регулировании отношений по заключению договоров о предоставлении налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

Методологический инструментарий рассматриваемой отрасли права обусловлен и определяется следующим обстоятельством. Налоговое право не в последнюю очередь может быть охарактеризовано как право, регулирующее отношения на стыке публичных и частных интересов. Поэтому весь смысл его существования - поддержание публичного правопорядка в сфере налогообложения, упорядочение системы применения государственного принуждения в процессе законного изъятия части собственности организаций и физических лиц на публичные (государственные) нужды. А равно — предупреждение и разрешение неминуемых при этом индивидуальных и социальных конфликтов и споров. Основная задача норм налогового права — определить, какую меру "имущества подданных государство заберет себе, а какую оставит им, и цели сторон отношений строго противоположны, ибо спор идет о размере изъятия, который будет достаточным".



## 2. Налоговая система Российской Федерации

### 2.1 Понятие, структура и принципы налоговой системы

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

Элементами (подсистемами) налоговой системы РФ называют не только налоги и сборы, но и:

-налогооблагающих субъектов (т. е. субъектов, которые "обременяют подданных" обязанностями по уплате налогов и сборов, это — Российская Федерация, 85 субъектов, включая Крымский регион. Эти субъекты имеют статусы республик (22 штуки), краёв (9), областей (46), городов федерального значения (3), автономных округов (4) и одна автономная область и около 22417 муниципальных образований);

- действующие от их имени налоговые (финансовые, таможенные) органы, органы государственных внебюджетных фондов, сборщики налогов, органы налоговой полиции;

- налогоплательщиков и налоговых агентов, их права и обязанности.

Кроме того, к элементам налоговой системы относят принципы ее организации и функционирования, формы и методы налогового контроля и ответственности за нарушения, а также нормы налогового права.

Таким образом, налоговая система РФ представляется совокупностью:

- системы налогов и сборов РФ;
- системы налоговых правоотношений;
- системы участников налоговых правоотношений;
- нормативно-правовой базы сферы налогообложения.

Налоговые правоотношения — это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, имеющие экономическую основу, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права. Налоговые отношения содержат одновременно два элемента: экономический и правовой.

Налоговая система призвана:

- 1) обеспечить более полную и своевременную мобилизацию доходов бюджет-

та, без осуществления которой невозможно проводить социально-экономическую политику государства;

2) создать условия для регулирования производства и потребления в целом и по отдельным отраслям хозяйствования.

Налоговые системы разных стран отличаются друг от друга:

по видам и структуре налогов;

налоговыми ставкам;

способам взимания;

фискальным полномочиям органов власти разного уровня;

уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков.

Вместе с тем для всех стран существуют общие принципы, позволяющие создать эффективные налоговые системы. Выделяют следующие черты налоговых систем федеративных государств:

- правовые основы налоговой системы определены конституционными нормами и основанными на них иными нормативными актами;
- все налоги и сборы разделены по уровням государственной власти на федеральные, региональные и местные;
- налоговые системы всех уровней построены по единым принципам;
- единый механизм взимания налогов действует на всех уровнях;
- налоговые полномочия разделены по уровням власти;
- налоговые поступления в бюджеты разных уровней дифференцированы на закрепленные (налоги, законодательно закрепленные на постоянной основе полностью или частично за соответствующими бюджетами) и регулирующие (федеральные и региональные налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в региональные или местные бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе).

Значение и структура налоговой системы определяются социально-экономическим строем общества и государства. Оптимально построенная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой — не только не снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному

поиску путей повышения эффективности хозяйствования.

К основным принципам налоговой системы относят следующие организационные и функциональные принципы налогообложения:

- единство налоговой системы;
- организационное единство системы налоговых органов;
- справедливость и достаточность налогообложения;
- единство правовой базы;
- подвижность (эластичность) налогообложения;
- стабильность налоговой системы и др.

Многие ученые и практики выделяют принцип эффективности налогообложения, который вобрал в себя ряд достаточно самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности [6]:

— налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или по крайней мере это влияние должно быть минимальным;

— налоговая система должна содействовать проведению политики стабилизации и развитию экономики страны;

— не должны устанавливаться налоги, нарушающие единое экономическое пространство и налоговую систему страны. Поэтому не имеют права на существование налоги, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций. В частности, не могут устанавливаться налоги, ограничивающие перемещение физических лиц, товаров (работ, услуг) между разными субъектами федерации либо муниципальными образованиями, вывоз капитала за пределы субъекта федерации или муниципального образования либо ограничивающие капиталовложения в пределах другого субъекта федерации или муниципального образования страны;

— налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов. В связи с этим не должны устанавливаться региональные либо местные налоги для формирования доходов какого-либо субъекта федерации или муниципального образования в стране, если их уплата переносится на налогоплательщиков других субъектов федерации или муниципальных образований;

— налоговая система не должна допускать произвольного толкования, но в то же время должна быть понята и принята большей частью общества. Налог, ко-

торый налогоплательщик обязан платить, должен быть определен точно, а не произвольно: время, способ и сумма платежа должны быть в точности известны налогоплательщику. Не может допускаться толкование закона о налоге налоговым чиновником;

— эффективность каждого конкретного налога должна быть максимальна и выражаться в низких издержках государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата.

Важное значение при формировании налоговой системы имеет принцип универсализации налогообложения.

Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными принципами:

— налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, его отраслевой или иной принадлежности. Иными словами, не допускается установление дополнительных налогов, повышенных либо дифференцированных ставок налогов или налоговых льгот в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы организации, гражданства физического лица, а также от государства, региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества налогоплательщика. Кроме того, налоги не могут устанавливаться либо различно применяться, исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев;

— должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения.

Принцип одновременности обложения означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не должно допускаться обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только одного вида и только один раз за определенный законодательством налоговый период.

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа стабильности налоговых ставок. Реализация этого принципа обеспечивается тем, что налоговые ставки должны утверждаться законом и не должны часто пересматриваться.

Одновременно с этим принципом в налоговой практике нередко используется и принцип дифференциации ставок в зависимости от уровня доходов налогопла-

тельщика. Этот принцип не является обязательным. Вместе с тем при его применении не должно допускаться введение индивидуальных ставок налогообложения, так же как и введение максимальных налоговых ставок, побуждающих налогоплательщика свертывать экономическую деятельность.

Важным является соблюдение принципа четкого разделения налогов по уровням государственного управления. Этот принцип должен означать, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и т. д. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней может регулироваться при ежегодном утверждении закона о бюджете.

Система налогов и сборов РФ напрямую связана с бюджетным устройством страны и предопределена ее государственным устройством. Бюджетная система России включает три уровня — федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований).

Соответственно система налогов и сборов РФ также состоит из трех уровней — трех подсистем более низкого порядка. Поэтому взимаемые в установленном порядке в Российской Федерации налоги и сборы объединяются в эти три подсистемы: подсистему федеральных налогов и сборов, подсистему региональных налогов и сборов, а также подсистему местных налогов и сборов.

Налоговые доходы и расходы бюджета заранее планируются при осуществлении бюджетного процесса. Существует методика определения размера совокупного объекта всех федеральных, региональных и местных налогов (количество земли, недвижимости, транспортных средств, предприятий, объем производства и реализации продукции (работ, услуг), легальные доходы населения, другие элементы юридических составов налогов (льготы, ставки, сроки и т. д.), что позволяет определить предполагаемую (достоверную) сумму налогов и на этой основе обеспечить предсказуемость и стабильность финансовой системы России. В настоящее время налоговое планирование активно применяется в бюджетном процессе, повсеместно внедряются налоговые паспорта (региона, муниципального образования, предприятия).

Целевая обезличенность большинства налогов не исключает установления особых индивидуально-целевых налогов, которые довольно широко применялись

в 90-е годы XX в. в системе местных налогов и сборов: к примеру, налоги на содержание образовательных учреждений, милиции, обеспечение пожарной безопасности. Целевой характер имеют транспортный налог, единый социальный налог, предусмотренные действующим налоговым законодательством. Они также уплачиваются в целях финансового обеспечения государственной и муниципальной деятельности в строго определенных сферах, отраженных в названиях налогов.

## **2. 2 Исторические аспекты становления налоговой системы Российской Федерации**

Современная налоговая система России начала складываться в начале 1990-х годов в условиях активных рыночных преобразований в стране. 27 декабря 1991 года был принят закон Российской Федерации № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В 1992 г. вступил в силу ряд законов: о налоге на добавленную стоимость, об акцизах разработана принципиально новая редакция нормативной базы по налогу на прибыль, сформированы поимущественные налоги, введена новая версия подоходного налога с физических лиц. Эти налоги были введены вместо действовавшей в советской экономике модели прямого распределения прибыли государственных предприятий и некоторых налогов с населения. На протяжении всего периода рыночных преобразований российская налоговая система подвергалась множеству изменений, уточнений и модификаций, однако основные элементы и принципы построения этой системы в целом сохранились и в настоящее время.

21 ноября 1992 года Указом Президента РФ была образована самостоятельная Государственная налоговая служба РФ (раннее она входила в состав Министерства финансов), на которую были возложены основные функции по разработке и реализации налоговой политики в стране.

Налоговая система Российской Федерации периода 1992 г. включала 4 группы налогов:[16]

1. Общегосударственные налоги и сборы, определяемые законодательством РФ.



2. Республиканские налоги и сборы республик в составе РФ, национально-государственных и административных образований, устанавливаемые законами этих республик и решениями государственных органов этих образований.

3. Местные налоги и сборы, устанавливаемые местными органами государственной власти в соответствии с законодательством РФ и республик в составе РФ.

4. Общеобязательные республиканские налоги и сборы республик в составе РФ и общеобязательные местные налоги и сборы.

Во время существования СССР общий уровень цен в сфере производства был существенно ниже уровня потребительских цен, поэтому эта разница цен, в основном, отчислялась в пользу государства и носила название налога с оборота. Налог с оборота в 1937 года составлял примерно 2/3 доходов бюджета, затем его доля постепенно сокращалась. В 1992 году, одновременно с либерализацией цен был отменен налог с оборота (лишь несколько товаров составляли исключения). В процессе выравнивания производственных и потребительских цен освободившуюся ренту присваивали частные посредники. [19]

В 1992 году ставка налога на прибыль составляла 32 %, за исключением прибыли от посреднических операций, а также прибыли бирж и брокерских контор, для которых была установлена ставка 45 %. Сельскохозяйственные производители не платили налог на прибыль. Дивиденды по акциям, проценты по облигациям и другим ценным бумагам облагаются у источника выплаты по ставке 15 %.

Эффективная ставка налога на прибыль составила 28,6 % в 1992 году. Низкая величина эффективной ставки налога на прибыль объясняется, во-первых, слабостью налоговых инспекций они не могли воспрепятствовать большому числу умышленных и неумышленных нарушений в учете. Кроме того, в условиях высокой инфляции (в 26 раз за год) должна была в значительной степени сказаться описанная выше практика неуплаты авансовых платежей по налогу на прибыль. поступления налога на прибыль за 1992 год составили 8,9 % ВВП.

В 1992 году большинство предприятий не стремилось уклоняться от налогов. Более того, нередко финансовые службы предприятий не предпринимали даже совершенно законных действий по снижению суммы уплачиваемых налогов за счёт оптимизации бухгалтерской отчетности. Первоначальное терпимое отношение к

ужесточению налогового режима объяснялось несколькими причинами. Во-первых, большинство предприятий, в особенности из госсектора, привыкло быть законопослушными. Предприятия традиционно видели в государстве хотя и не идеального, но партнера, который в критическую минуту окажет помощь. Многие директора совершенно искренне полагали, что запредельные налоговые ставки являются временным «перегибом», который вскоре будет исправлен. Некоторые из них даже обращались с соответствующими призывами в правительство, ожидая, что к ним прислушаются. Во-вторых, в 1992 году в России ещё сохранялись некоторые элементы прямого государственного участия в экономических процессах. Благодаря этому довольно многие предприятия получали за счет бюджета льготные кредиты и индивидуальные налоговые скидки, им предоставлялись льготы во внешнеэкономической деятельности и т. д. Все это позволяло смягчать нехватку оборотных средств и более терпимо относиться к высоким налогам. В-третьих, утратив свои финансовые накопления, многие предприятия при этом сумели сохранить довольно значительные материальные резервы: парк машин и оборудования, земли, здания, сооружения, запасы сырья и полуфабрикатов. Эти ресурсы, благодаря тому, что их можно было продавать, обменивать и сдавать в аренду, тоже сыграли роль демпфера в сложной финансовой ситуации. Кроме того, внутренние цены на энергоресурсы и транспорт в 1992 году ещё были относительно низки и не столь сильно сказывались на уровне издержек, как впоследствии.[20]

В 1992 году произошло резкое усиление налогового бремени, были произведены следующие изменения в налогообложении [20]:

- ✓ Введены НДС и спецналог, совокупная ставка которых установлена в 28 % к добавленной стоимости.

- ✓ Начисления на фонд заработной платы установлены в размере 39 % от фонда заработной платы

- ✓ активное формирование основ российской налоговой системы, заложенных законами Российской Федерации, принятыми в конце 1991 года.

- ✓ Постановлением правительства России от 24 декабря 1991 года № 60 с 1 января 1992 года предприятиям было предоставлено право вводить индексацию амортизационных отчислений в связи с происшедшим изменением цен с коэффициентом 2.0 по основным фондам, введённым в эксплуатацию до 1 января 1992

года, с последующим отнесением этих сумм на резервы предстоящих расходов и платежей. Но с 1 июля 1992 года постановлением правительства России от 14 августа 1992 года № 595 индексация была отменена в связи с переоценкой основных фондов. На основании этого постановления разрешается применение повышающих коэффициентов амортизации (ускоренная амортизация) предприятиями, реализующими значительные инвестиционные программы по техническому перевооружению производства, по согласованию с министерством экономики России и министерством финансов России.[21]

20 марта 1992 года министерством финансов России было утверждено положение «О бухгалтерском учёте и отчётности в Российской Федерации», установившим единые методологические основы бухгалтерского учёта на территории России.[5]

За 1992 год общая сумма налоговых поступлений составила 28,3 % ВВП.

Основные налоги российской налоговой системы были определены Законом об основах налоговой системы в 1992 г (табл. 2.1). В общей сложности Законом об основах налоговой системы предусматривается 42 налога и сбора (при взимании налога с продаж — 26), а НК РФ — 28 (при взимании налога на недвижимость — 25). Это несоответствие законодательной базы прослеживается в табл. 2.2 [3].

В 1993 году налоговые ставки составляли:[20]

- Налог на прибыль — 32 % к валовой прибыли
- НДС + спецналог — 20 % к добавленной стоимости (по сравнению с 1992 годом ставка снижена на 8 процентных пунктов)
- Начисления на фонд заработной платы — 39 % от фонда заработной платы

Таблица 2.1– Налоги российской налоговой системы 1992 г.

Отнесение налогов согласно Закону об основах налоговой системы в 1992 г		
Федеральные	Республик в составе РФ и краев, областей, автономной области, автономных округов	Местные
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на добавленную стоимость;</li> <li>2. акцизы на отдельные группы и виды товаров;</li> <li>3. налог на доходы банков;</li> <li>4. налог на доходы от страховой деятельности;</li> <li>5. налог с биржевой деятельности (биржевой налог);</li> <li>6. налог на операции с ценными бумагами;</li> <li>7. таможенная пошлина;</li> <li>8. отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;</li> <li>9. платежи за пользование природными ресурсами;</li> <li>10. подоходный налог (налог на прибыль) предприятий;</li> <li>11. подоходный налог с физических лиц;</li> <li>12. налоги, служащие источниками образования дорожных фондов: налог на реализацию горюче-смазочных материалов; налог на пользователей автомобильных дорог; налог с владельцев транспортных средств; налог на приобретение автотранспортных средств; акцизы с продажи автомобилей;</li> <li>13. гербовый сбор;</li> <li>14. государственная пошлина;</li> <li>15. налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;</li> <li>16. сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на имущество предприятий; лесной доход;</li> <li>2. плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на имущество физических лиц;</li> <li>2. земельный налог;</li> <li>3. регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;</li> <li>4. налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;</li> <li>5. курортный сбор;</li> <li>6. сбор за право торговли;</li> <li>7. целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий и другие цели;</li> <li>8. налог на рекламу и еще 14 различных налогов.</li> </ol>

Таблица 2.2 – Налоги российской налоговой системы 1992 г.

<b>Вид налога</b>	
<b>Согласно Закону об основах налоговой системы</b>	<b>Согласно Налоговому Кодексу РФ</b>
<b>Федеральные налоги</b>	
<b>статья 19</b>	<b>статья 13</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. НДС;</li> <li>2. акцизы;</li> <li>3. налог на доходы физических лиц;</li> <li>4. единый социальный налог (ЕСН);</li> <li>5. налог на операции с ценными бумагами;</li> <li>6. таможенная пошлина;</li> <li>7. платежи за пользование природными ресурсами;</li> <li>8. налог на прибыль организаций; государственная пошлина;</li> <li>9. налог с имущества;</li> <li>10. сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;</li> <li>11. налог на игорный бизнес;</li> <li>12. плата за пользование водными объектами;</li> <li>13. сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;</li> <li>14. налог на добычу полезных ископаемых.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на добавленную стоимость (НДС);</li> <li>2. акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья;</li> <li>3. налог на прибыль (доход) организаций;</li> <li>4. налог на доходы от капитала;</li> <li>5. подоходный налог с физических лиц;</li> <li>6. взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;</li> <li>7. государственная пошлина;</li> <li>8. таможенная пошлина и таможенные сборы;</li> <li>9. налог на пользование недрами;</li> <li>10. налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;</li> <li>11. налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;</li> <li>12. сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;</li> <li>13. лесной налог;</li> <li>14. водный налог;</li> <li>15. экологический налог;</li> <li>16. федеральные лицензионные сборы.</li> </ol>
<b>Региональные налоги</b>	
<b>статья 20 г</b>	<b>статья 14</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на имущество предприятий;</li> <li>2. лесной доход;</li> <li>3. сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц;</li> <li>4. налог с продаж;</li> <li>5. транспортный налог.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на имущество организаций;</li> <li>2. налог на недвижимость;</li> <li>3. дорожный налог;</li> <li>4. транспортный налог;</li> <li>5. налог с продаж;</li> <li>6. налог на игорный бизнес;</li> <li>7. региональные лицензионные сборы.</li> </ol>

<b>Вид налога</b>	
<b>Согласно Закону об основах налоговой системы</b>	<b>Согласно Налоговому Кодексу РФ</b>
<b>Местные налоги</b>	
<b>статья 21</b>	<b>статья 15</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. налог на имущество физических лиц;</li> <li>2. земельный налог;</li> <li>3. регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;</li> <li>4. курортный сбор;</li> <li>5. целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций независимо от их организационно-правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели;</li> <li>6. налог на рекламу;</li> <li>7. налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;</li> <li>8. сбор за право торговли;</li> <li>9. налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;</li> <li>10. сбор с владельцев собак;</li> <li>11. лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;</li> <li>12. лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;</li> <li>13. сбор за выдачу ордера на квартиру;</li> <li>14. сбор за парковку автотранспорта;</li> <li>15. сбор за право использования местной символики; сбор за участие в бегах на ипподромах;</li> <li>16. сбор за выигрыш на бегах;</li> <li>17. сбор с физических лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;</li> <li>18. сбор со сделок, совершаемых на биржах;</li> <li>19. сбор за право проведения кино- и телесъемок;</li> <li>20. сбор за уборку территорий населенных пунктов;</li> <li>21. сбор за открытие игорного бизнеса.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. земельный налог;</li> <li>2. налог на имущество физических лиц;</li> <li>3. налог на рекламу;</li> <li>4. налог на наследование или дарение;</li> <li>5. местные лицензионные сборы.</li> </ol>

Наиболее существенные изменения были внесены в налоговую систему России в 1999-2001 гг., когда были приняты и вступили в действие часть первая НК РФ (с 1 января 1999 г.) и ряд глав части второй НК РФ. Именно этот этап в современной экономической литературе рассматривается как масштабная налоговая реформа.

С 1992 по 1995 г. функционирования российской налоговой системы и далее вплоть до 1998 г., несмотря на рост общего числа налогов, наблюдалось существенное падение налоговых доходов консолидированного бюджета относительно ВВП. Фактически налоговая система в этот период не обеспечивала государству возможность финансирования непроцентных расходов в полном объеме.

Период 1996—1997 гг. характеризовался относительной стабилизацией налоговых поступлений на довольно, низком уровне. В 1997 году на территории России действовало более 40 налогов и сборов, уплачиваемых физическими и юридическими лицами. Налоговые доходы бюджетной системы едва превышали 21% ВВП, а в кризисном 1998 г. опустились даже ниже этой отметки и составили всего 20,3% ВВП. Непроцентные расходы в этот период составляли 27-28%, а в 1998 г. — 24% ВВП. В значительной степени именно этот разрыв между налоговыми доходами и непроцентными расходами лежал в основе построения финансовой пирамиды ГКО—ОФЗ, закончившейся финансовым крахом и кризисом 1998 г. [6].

Несоответствие между суммой налоговых доходов и непроцентных расходов являлось следствием не только неэффективности налоговой системы, которая не обеспечивала необходимый для финансирования расходов объем доходов, но и неэффективного и завышенного по отношению к возможностям экономики объема государственных обязательств перед населением.

С 1 января 1999 году вступила в действие первая (общая) часть Налогового кодекса РФ, которой были определены права и обязанности участников налоговых правоотношений, регламентирован процесс исполнения обязанности по уплате налогов, правила налогового контроля, ответственность за налоговые правонарушения, введены в обращение важные дефиниции и новые инструменты. В 1999 году налоговые доходы федерального бюджета России составили 10,7 % ВВП.

Основными характерными чертами налоговой системы России в начале периода рыночных преобразований, условно датируемого 1992—1999 гг., явля-

лись[6]:

1. Налоговая база российского бюджета строилась с опорой на два ключевых налога: налог на добавленную стоимость и налог на прибыль предприятий. Вплоть до настоящего времени эти налоги остаются лидерами по объемам поступлений в бюджет.

2. Доминирующее положение в налоговой системе стали занимать косвенные налоги. Причем если в первые годы формирования налоговой системы еще можно было говорить о некотором «конкурировании» прямого и косвенного налогообложения, то со временем все отчетливее проявлялся акцент на косвенное налогообложение (НДС, акцизы, таможенные пошлины).

3. Прямые налоги с населения оставались на относительно невысоком уровне на протяжении всего рассматриваемого периода, что в значительной мере было связано с невысокими показателями доли оплаты труда в ВВП.

4. В России были введены поимущественные налоги, ранее в явном виде не применявшиеся: налог на имущество предприятий, налог на имущество физических лиц, налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

5. В России начинает формироваться традиционная для рыночных экономик модель налогообложения внешнеэкономической деятельности. Происходит отказ от самостоятельных налогов на экспорт и импорт и оформление таможенных пошлин как основного налогового инструмента в этой сфере.

6. Использование крайне тяжелых для большинства налогоплательщиков «оборотных налогов».

Начиная с 2000 года началась масштабная налоговая реформа, были приняты первые главы второй части Налогового кодекса РФ.

В 2000 году кроме подоходного налога с физических лиц, взимаемого по базовой ставке 12 % и предельной ставке 30 %, и отчислений в Пенсионный фонд физическими лицами по ставке 1 %, работодатель уплачивал начисления на фонд оплаты труда: в Пенсионный фонд — 28 %; Фонд социального страхования — 5,4 %; Фонд обязательного медицинского страхования — 3,6 %; Фонд занятости — 1,5 %; Если учитывать только подоходный налог и платежи в социальные внебюджетные фонды, то суммарная ставка подоходного налогообложения (сумма подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды, деленная на сумму



дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды)) составляла около 37,2 % при учёте базовой ставки подоходного налога в 12 % и около 50 % при учёте прогрессивного характера шкалы ставок подоходного налога.[17]

В 2000 году поступления подоходного налога практически не рассматривались в качестве серьёзного доходного источника бюджетной системы. Подоходным налогом и отчислениями в государственные социальные внебюджетные фонды реально облагались лишь доходы, выплачиваемые в виде легальной заработной платы, причем эта заработная плата была близка к совокупному доходу физического лица лишь для сравнительно низкооплачиваемых категорий населения.[18]

С 1 января 2001 года были введены четыре главы части второй Налогового кодекса Российской Федерации: «Налог на добавленную стоимость» (глава 21), «Акцизы» (глава 22), «Налог на доходы физических лиц» (глава 23), «Единый социальный налог» (глава 24). Согласно положению новой главы 23, была введена единая ставка налога на доходы физических лиц в размере 13 %. Эта ставка объединила в себе существовавшую ранее прогрессивную шкалу налогообложения доходов физических лиц (при уплате подоходного налога, ставка зависела от доходов и колебалась в пределах от 12 до 45 %) и 1 %, перечисляемого работниками со своей заработной платы в Пенсионный фонд РФ. Введенный Единый социальный налог (ЕСН) заменил существовавшие ранее взносы в государственные социальные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд — 28 %; Фонд социального страхования — 5,4 %; Фонд занятости населения — 1,5 %; Фонд медицинского страхования — 3,6 %). Это позволило установить для плательщиков унифицированный порядок исчисления налоговой базы в виде выплат и иных вознаграждений, начисляемых работодателями в пользу работников. Глава 21 НК РФ определила новый порядок исчисления НДС.[22]

6 августа 2001 Путиным был подписан закон № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (Налог на прибыль организаций в предыдущей редакции), который дополнил часть вторую Налогового кодекса главой 25 «Налог на прибыль организаций». Ставка налога на прибыль

была снижена с 35 % до 24 %, при этом было принято решение отказаться от всех льгот (включая инвестиционную).[22]

В 2001 году произошли следующие изменения в части налогообложения:

- ЕСН заменил существовавшие ранее взносы во государственные социальные внебюджетные фонды.
- реформа подоходного налога, в результате которой была введена плоская шкала налогообложения со ставкой налога в 13 %.
- снижена ставка налога на пользователей автомобильных дорог с 2,5 % до 1 % от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг).

По итогам 2001 г. был зафиксирован рост налоговых поступлений по подоходному налогу. Одним из факторов роста является то, что до реформирования налог уплачивался по ставке 12 %, поэтому ее увеличение на 1 % при предположении о неизменности налоговой базы или ее расширении привело к заметному росту поступлений (по различным оценкам, приблизительно на 0,1 % ВВП) даже несмотря на снижение предельной ставки налога для той части населения, которая платила налог по более высокой ставке (снижение поступлений приблизительно на 0,05 % ВВП). Кроме того, по оценкам, около 0,2 % ВВП роста поступлений подоходного налога был обусловлено расширением налоговой базы. [22]

С 1 января 2002 года вступили в действие новые главы части второй Налогового Кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок исполнения и уплаты налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых, налога с продаж. Введение новых глав второй части Налогового кодекса РФ в действие позволило обеспечить снижение налоговой нагрузки примерно на 3 — 4 %.

Кардинальные изменения произошли в налоге на прибыль, что нашло отражение в главе 25 НК РФ. Таким образом, с 1 января 2002 г. была снижена совокупная ставка налога с 35 % до 24 % с одновременной отменой льгот. Эта ставка по новому режиму налогообложения едина для всех хозяйствующих субъектов. Реформирование действующего порядка налогообложения прибыли организаций включает либерализацию амортизационной политики для целей налогообложения, изменение правил переноса убытков на будущее, вычеты необходимых деловых расходов, осуществляемые для производства, продвижения на рынок и реализации товаров, снимаются ограничения на расходы по рекламе, по отдельным видам

добровольного страхования, по отнесению процентов по заемным средствам, полученным как от банков, так и от других организаций, увеличивается норматив по вычету из налоговой базы расходов на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями.[16]

По итогам 2002 было зафиксировано значительное сокращение поступлений по налогу на прибыль организаций, составившее около 22 % для величин в реальном выражении и 1,4 процентных пункта по отношению к ВВП.[17]

Основными факторами падения поступлений налога на прибыль в 2002 г. стали вступление в действие новых положений Налогового кодекса, относящихся к данному налогу, в частности, изменение структуры и объема затрат (в сторону увеличения), принимаемых к вычету при определении налоговой базы, снижение налоговой ставки, применение «переходного» положения, связанного с определением налоговой базы по методу начисления, изменение начисления амортизации, а также общее снижение чистого финансового результата деятельности предприятий.[17]

В 2002 году была введена в действие глава части второй Налогового кодекса Российской Федерации: 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог)». Таким образом, созданным специальным режимом смогли воспользоваться те хозяйства, выручка которых не менее чем на 70 % обеспечена за счет реализации сельскохозяйственной продукции.[16]

В целях совершенствования налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере деятельности также введён налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК РФ) с одновременной отменой действовавших налогов за пользование недрами, отчислений на воспроизводство минеральносырьевой базы и акциза на нефть.[16]

Также в 2002 году Федеральным законом N 182-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» была введена в действие глава 29 части второй Налогового кодекса РФ, устанавливающая региональный налог на игорный бизнес. Плательщиками данного налога

являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением ими доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари. В качестве объектов налогообложения устанавливаются игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, касса букмекерской конторы. Ставки данного налога устанавливаются субъектами Российской Федерации в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации. Дополняемая глава Налогового кодекса Российской Федерации вступила в силу только с 1 января 2004 года. До этого момента Федеральным законом были предусмотрены переходные нормы, устанавливающие временный порядок уплаты налога на игорный бизнес. Федеральный закон направлен на соблюдение прав и защиту интересов налогоплательщиков и обеспечение стабильных налоговых поступлений в федеральный бюджет, осуществление экономического роста в Российской Федерации

С 1 января 2003 года был введён транспортный налог (глава 28 НК РФ) и отменены налог на пользователей автомобильных дорог и налог с владельцев транспортных средств. Транспортный налог устанавливается законами субъектов Российской Федерации, которые определяют ставки налога в пределах, установленных Кодексом (шкала ставок дифференцирована в зависимости от мощности двигателя транспортного средства).

В 2003 году банки освобождены были от обязанности сообщать в налоговые органы обо всех операциях физических лиц на сумму более 10 тысяч долларов. Был отменён налог с валютнообменных операций в размере 1 %, что вывело из теневого оборота значительные денежные суммы.

В 2003 году правительство одобрило представленный Минфином план налоговой реформы на 2003—2005 годы, были приняты основные предложения Министерства финансов РФ в области реформирования налоговой системы на 2004—2006 гг.

Изменения с 1 января 2004 года :[21]

- ✓ отмена налога с продаж;
- ✓ снижение ставки налога на добавленную стоимость (НДС) с 20 до 18 %;
- ✓ отмена акциза на природный газ и введения вместо него ставки налога на добычу полезных ископаемых в размере 193 рублей за 1000 кубометров, а также

увеличение экспортной пошлины на природный газ с 5 до 20 %;

✓ отмена налогового контроля за расходами физических лиц (при приобретении ими недвижимого имущества, транспортных средств, акции, ценных бумаг, культурных ценностей, золота в слитках);

✓ увеличение при налогообложении доходов граждан имущественного налогового вычета с 600 тыс. руб. до 1 млн руб. при использовании ими указанных средств на строительство или приобретение жилья.

В 2005 году доля налоговых доходов в ВВП России составила 36,9 %, поступления от налога на прибыль составили 6,2 % ВВП, от НДФЛ — 3,3 % ВВП, от НДС — 6,82 % ВВП, от акцизов 1,2 % ВВП, ЕСН в федеральный бюджет — 1,24 % ВВП. Налоговые доходы федерального бюджета России составили 21,0 % ВВП.[21]

Начиная с 2007 г. в соответствии с Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ организации получили право в полном размере уменьшать налоговую базу текущего года на сумму убытков, полученных в предыдущем году.

С 2007 года вступили в силу решения в области реформирования системы акцизного налогообложения, которые были приняты с учетом накопленного опыта применения акцизов в России, а также с учетом опыта зарубежных стран. На администрирование акцизов на алкогольную продукцию в 2007 году оказали влияние изменения в налоговое и иное законодательство, связанные с уточнением введенного в 2006 г. нового механизма контроля за оборотом алкогольной и спирто-содержащей продукции.

С 2007 года акциз на табачные изделия взимается не только по комбинированной ставке, включающей специфическую и адвалорную компоненты, но адвалорная компонента акцизной ставки исчисляется от максимальной розничной цены, определяемой производителем

Налоговая реформа, проведенная в 2000–2002 годах, и ее уточнение в 2003–2007 годах были частью «Стратегии развития Российской Федерации до 2010 года», называемой также «программой Грефа» (руководителя Центра стратегических разработок, впоследствии министра экономического развития и торговли). Если в идеологическом отношении эта программа знаменовала собой следующий этап после программы Е. Т. Гайдара 1992 года, то в содержательном плане она была

непосредственно связана с программой правительства «молодых реформаторов», изложенной в Послании Президента РФ Федеральному Собранию в марте 1997 года. Налоговая реформа 2000-х годов стала самой успешной реформой этого периода: значительно снизились налоговые ставки, упростился механизм обложения, увеличилась нейтральность налоговой системы. Сократилось количество налогов и сборов: в 1990-х годах существовало 53 вида налогов и сборов, в первоначальной редакции главы 2 Налогового кодекса – 28 (16 федеральных, 7 региональных и 5 местных), после 2004 года – 14 (9 федеральных, 3 региональных, 2 местных налога). При этом удалось существенно увеличить фискальные поступления в бюджет. [23]

В октябре 2008 года в правительстве началось обсуждения трансформации единого социального налога (ЕСН) в страховые платежи, было принято решение о снижении налога на прибыль на 20 % с 2009 г.

В 2000–2007 годах сильно менялись поступления налога на прибыль организаций в реальном выражении и в долях ВВП (рисунок 2.1) [23] .

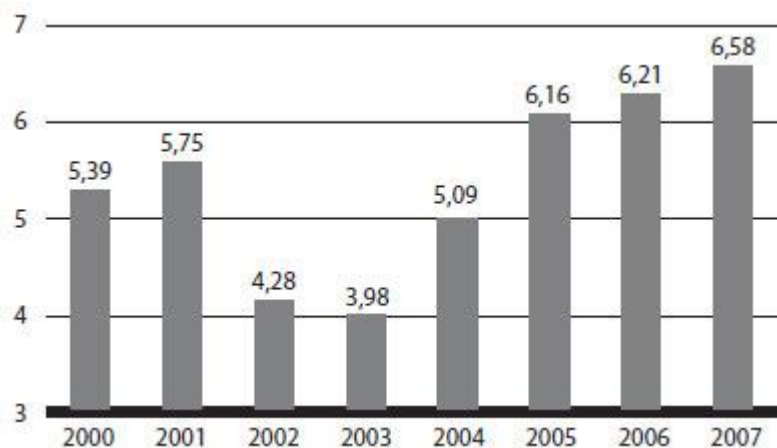


Рисунок 2.1 – Динамика поступлений налога на прибыль организаций в бюджетную систему в 2000–2007 годах, % ВВП

Один из важнейших результатов налоговой реформы – поэтапная отмена экономически неэффективных оборотных налогов. С 2001 года отменили налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (1,5% выручки от реализации), ставку налога на пользователей автодорог снизили с 1,25–3,75 до 1% оборота, а в 2003 году его полностью ликвидировали [23].

Чтобы компенсировать потери от отмены налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, в 2001 году ввели муниципальный налог на прибыль организаций со ставкой не выше 5%, хотя ожидаемого ре-

зультата это не принесло. В 2001 году ввели акцизы на дизельное топливо и моторные масла, а также резко повысили акцизы на бензин, что компенсировало потери от снижения ставки по налогу на пользователей автодорог.

Отмена оборотных налогов расширила базу по налогу на прибыль организаций: в 2001 году поступления по нему выросли на 0,36% ВВП, а в 2003 году – еще на 0,12% ВВП (таблица 2.3)[23]. Кроме того, в 2003 году вступили в силу дополнительные меры, направленные на замещение выпадающих от отмены оборотных налогов доходов. Стали индексироваться ставки акцизов, одновременно часть их взимания была перенесена на конечное потребление. Ставки земельного налога повысились в 1,8 раза с передачей федеральной части поступлений в региональные бюджеты.

Таблица 2.3 – Влияние отмены оборотных налогов и компенсирующих мероприятий на налоговую нагрузку, % ВВП

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Изменение налоговой нагрузки из-за отмены оборотных налогов	-2,04	-2,04	-3,34	-3,34	-3,34	-3,34	-3,34
Увеличение поступлений залога на прибыль	+0,36	+0,27	+0,37	+0,47	+0,57	+0,58	+0,61
Введение акцизов на дизельное топливо, моторные масла, повышение акцизов на бензин в 2001 году, индексация ставок и изменение порядка взимания акцизов в 2003 году	+0,26	+0,23	+0,59	+0,33	+0,25	+0,22	+0,20
Увеличение поступлений НДС при росте акцизов	+0,05	+0,05	+0,12	+0,06	+0,05	+0,04	+0,04
Итого изменение доходов бюджета	-1,37	-1,49	-2,26	-2,48	-2,47	-2,5	-2,49

Влияние налоговой реформы на поступления основных налогов представлено в таблице 2.4, 2.5 [23, 24].

Таблица 2.4 – Влияние налоговой реформы на поступления отдельных налогов в 2001–2007 годах, % ВВП

Налог	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Единый социальный налог	5,79	6,89	6,61	6,29	5,45	5,48	5,60
Налог на прибыль организаций	5,75	4,28	3,98	5,09	6,16	6,21	6,58
Налог на добавленную стоимость	7,17	6,96	6,66	6,30	6,18	5,68	6,86
НДФЛ	2,86	3,31	3,34	3,37	3,27	3,47	3,84

Таблица 2.5 – Влияние реформы основных налогов\* на уровень налоговой нагрузки, % ВВП

Фактор	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Отмена оборотных налогов и налога с продаж**	-1,68	-1,77	-2,97	-3,22	-3,12	-3,11	-3,08
Реформа НДС	+0,80	+0,92	+0,96	+0,94	+0,91	+0,97	+1,46
Реформа ЕСН**	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,89	-0,89	-0,86
Реформа налога на прибыль организаций***		-1,09	-1,01	-1,3	-1,47	-2,13	-2,25
Реформа НДС	-0,16	+0,23	+0,28	-0,37	-0,62	-1,94	-1,03
Итого изменение доходов бюджетной системы	-1,04	-1,71	-2,74	-3,95	-5,19	-7,1	-5,76
<i>Справочно:</i> Нефтегазовые доходы федерального бюджета (НДПИ на нефть и газ природный и экспортные пошлины на энергоносители)	+3,8	+4,7	+5,2	+5,4	+6,6	+10,2	+11,1

\* Не учтено влияние изменения законодательства на поведение хозяйствующих субъектов (за исключением принятия решения о легализации доходов).

\*\* С учетом частичной компенсации выпадающих доходов за счет роста базы по налогу на прибыль организаций.

\*\*\* Без учета расширения налоговой базы из-за отмены налога с продаж и оборотных налогов, снижения базовой ставки ЕСН, а также без учета сужения налоговой базы из-за изменения ставок НДПИ и экспортных пошлин.

Основными направлениями налоговой политики на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов, одобренными Правительством Российской Федерации в 2012 году, предусматривалась реализация налогового маневра, который заключался в снижении налоговой нагрузки на труд и капитал и ее повышении на потребление, включая дорогую недвижимость, на рентные доходы, возникающие при добыче природных ресурсов, а также в переходе к новой системе налогообложения недвижимого имущества.

В части мер налогового стимулирования планировалось внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям [26]:

1. Поддержка инвестиций и развития человеческого капитала.
2. Совершенствование налогообложения при операциях с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также иных финансовых операциях.
3. Совершенствование специальных налоговых режимов для малого предпринимательства.
4. Развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.
5. Налогообложение добычи полезных ископаемых.



В части мер, предусматривающих повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации, планировалось внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям [26]:

1. Налогообложение добычи углеводородного сырья.
2. Акцизное налогообложение.
3. Введение налога на недвижимое имущество для физических лиц.
4. Налогообложение престижного потребления.
5. Оптимизация налоговых льгот по региональным и местным налогам.
6. Совершенствование налога на прибыль организаций.
7. Совершенствование налогового администрирования.

При разработке мер в области налоговой политики, которые предполагалось реализовать в 2014 – 2016 годах- продолжена реализация целей и задач, предусмотренных в предыдущие годы, внесение существенных изменений в структуру налоговой системы, а также введение новых налогов в среднесрочном периоде, не предполагается. Дальнейшее совершенствование налоговой системы должно реализовываться в направлении настройки существующей системы налогообложения, мобилизации дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования, сокращения теневой экономики, изъятия в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры.

В части мер налогового стимулирования планируется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала.
2. Совершенствование налогообложения финансовых инструментов и создание Международного финансового центра.
3. Упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом.
4. Создание благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности на отдельных территориях.
5. Совершенствование налогообложения торговой деятельности.
6. Налогообложение добычи природных ресурсов.

В части мер, предусматривающих повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации, планируется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества для физических лиц.
2. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества организаций.
3. Акцизное налогообложение.
4. Противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций.
5. Совершенствование налогового администрирования.

**Доходы бюджетов субъектов РФ** формируются за счет собственных и регулирующих налоговых доходов, кроме доходов, передаваемых в порядке регулирования местным бюджетам. В доходы бюджетов субъектов РФ полностью поступают доходы от использования имущества, находящегося в собственности субъектов РФ, и доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении органов государственной власти субъектов РФ. Другие неналоговые доходы поступают в бюджеты субъектов РФ в порядке и по нормативам, которые установлены федеральными законами и законами субъектов РФ.

К налоговым доходам бюджетов субъектов РФ относятся:

– собственные налоговые доходы бюджетов субъектов РФ от региональных налогов и сборов, перечень и ставки которых определяются налоговым законодательством, а про пропорции их распределения между бюджетом субъекта РФ и местными бюджетами — законом о бюджете субъекта РФ на очередной финансовый год и Федеральным законом № 126-ФЗ "О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации" с изм., внесенными Федеральными законами № 150-ФЗ, № 199-ФЗ);

– отчисления от федеральных регулирующих налогов и сборов, распределенных к зачислению в бюджеты субъектов РФ по нормативам, определенным федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, кроме доходов от федеральных налогов и сборов, передаваемых в порядке бюджетного регулирования местным бюджетам.

**Неналоговые доходы бюджетов субъектов РФ** формируются за счет части прибыли унитарных предприятий, созданных субъектами РФ, остающейся после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, в размерах, установ-

ливаемых законами субъектов РФ. Собственные доходы бюджетов субъектов РФ от региональных налогов и сборов, а также от закрепленных за субъектами РФ федеральных налогов и сборов могут быть переданы местным бюджетам по нормативам, утверждаемым законодательными или представительными органами субъектов РФ на очередной финансовый год.

Законодательные органы власти субъектов РФ вводят региональные налоги и сборы, устанавливают размеры ставок по ним и предоставляют налоговые льготы в пределах прав, установленных налоговым законодательством. Законы субъектов РФ о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство РФ в пределах компетенции субъектов РФ, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения законов субъектов РФ о бюджете на очередной финансовый год. Внесение изменений и дополнений в законодательство субъектов РФ о региональных налогах и сборах, предполагающих их вступление в силу в течение текущего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в законы субъектов РФ о бюджете на текущий финансовый год.

Органы исполнительной власти субъектов РФ предоставляют налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и иных обязательных платежей в бюджеты субъектов РФ в соответствии с налоговым законодательством РФ в пределах лимитов предоставления налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и других обязательных платежей, определенных законами субъектов РФ о бюджете.

Органы исполнительной власти субъектов РФ предоставляют отсрочки или рассрочки по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджеты субъектов РФ в части суммы федерального налога или сбора, поступающей в бюджет субъекта РФ, только при отсутствии задолженности по бюджетным ссудам бюджета субъекта РФ перед федеральным бюджетом и при соблюдении предельного размера дефицита бюджета субъекта РФ и размера государственного долга субъекта РФ.

**Доходы местных бюджетов** формируются за счет собственных доходов и доходов за счет отчислений от федеральных и региональных регулирующих налогов и сборов. В местные бюджеты полностью поступают доходы от использования

имущества, находящегося в муниципальной собственности, и доходы от платных услуг, оказываемых органами местного самоуправления и бюджетными учреждениями, находящимися в ведении органов местного самоуправления. В местные бюджеты полностью поступают также доходы от продажи имущества, находящегося в муниципальной собственности. Другие неналоговые доходы поступают в местные бюджеты в порядке и по нормативам, которые установлены федеральными законами, законами субъектов РФ и правовыми актами органов местного самоуправления.

К налоговым доходам местных бюджетов относятся:

- собственные налоговые доходы местных бюджетов от местных налогов и сборов, определенные налоговым законодательством Российской Федерации;
- отчисления от федеральных и региональных регулирующих налогов и сборов, передаваемые местным бюджетам Российской Федерацией и субъектам РФ;
- государственная пошлина, кроме государственной пошлины, зачисляемой в доходы федерального бюджета,— по нормативу 100% по местонахождению кредитной организации, принявшей платеж.

Неналоговые доходы местных бюджетов формируются, в том числе за счет части прибыли муниципальных унитарных предприятий, остающейся после уплаты налогов и других обязательных платежей, — в размерах, устанавливаемых правовыми актами органов местного самоуправления.

Доходы местных бюджетов могут быть переданы другим местным бюджетам по ставкам или нормативам, определяемым правовыми актами органов местного самоуправления. Представительные органы местного самоуправления вводят местные налоги и сборы, устанавливают размеры ставок по ним и предоставляют льготы по их уплате в пределах прав, которыми они наделены в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации. Правовые акты органов местного самоуправления о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство Российской Федерации в пределах их компетенции, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения местного бюджета на очередной финансовый год.

Внесение изменений и дополнений в правовые акты о местных налогах и сборах, предполагающих их вступление в силу в течение текущего финансового

года, возможно только путем внесения соответствующих изменений и дополнений в решение о местном бюджете на текущий финансовый год. Органы местного самоуправления предоставляют налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов и других обязательных платежей в местные бюджеты в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации в пределах лимитов предоставления налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и других обязательных платежей, установленных правовыми актами органов местного самоуправления о бюджете. Органы местного самоуправления определяют порядок предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налогов и других обязательных платежей в части сумм федеральных налогов или сборов, региональных налогов или сборов, поступающих в местные бюджеты, только при отсутствии задолженности по бюджетным ссудам местного бюджета перед бюджетами других уровней бюджетной системы и при соблюдении предельного размера дефицита местного бюджета и размера муниципального.

Министерство финансов РФ получает основные макроэкономические показатели от министерства экономического развития и торговли, и на основе этих показателей рассчитывается общая сумма доходов федерального бюджета и консолидированного бюджета РФ. Основным методом, который применяется – экстраполяция сложившихся тенденций развития доходов с учетом возможного повышения собираемости налогов и изменения порядка определения налоговой базы и ставок налога на очередной год. Одновременно с этим министерство финансов определяет поступления по каждому виду налоговых и неналоговых платежей. Расчеты налоговых поступлений основаны на планировании налоговой базы, средних ставок налогов и коэффициентов собираемости.

По каждому налогу имеется собственная методика планирования, которая в основном отличается особенностями определения налоговой базы. На практике используются два основных способа расчета налоговой базы.

Первый - прямое определение отдельных показателей, которые составляют налоговую базу. Такой способ применяется в случае, если налоговая база состоит из небольшого количества элементов. В частности, таким образом, определяется налоговая база по НДФЛ. При расчете налоговой базы определяется плановый фонд оплаты труда работников, прочие доходы физических лиц и средние размеры

вычетов, которые используются при расчете этого налога.

Второй способ – аналитический. Он связан с экстраполяцией тенденций развития налоговой базы. Налоговая база определяется методами статистического или математического программирования и экономико-математических моделей. Таким способом определяется налоговая база по НДС, акцизам.

1. Определяется налоговая база

2. После расчета налоговой базы определяется средняя ставка налога на очередной год.

Если по налогу используется несколько ставок, то средняя ставка рассчитывается по текущему году как отношение ожидаемых поступлений налога к налоговой базе, умноженное на 100.

Возможно также применение отдельных видов ставок по соответствующей налоговой базе.

Учитывается также коэффициент собираемости налогов. При этом определяется возможное повышение собираемости в следующем финансовом году.

Сумма поступлений налога на следующий год определяется по формуле:

$$H = \text{НБ} \cdot C_{\text{ср}} \cdot K_{\text{соб}}^{\text{нал}}$$

где НБ – налоговая база;

$C_{\text{ср}}$  – средняя ставка налога

$K_{\text{соб}}^{\text{нал}}$  – коэффициент собираемости налога.

Если налог относится к регулирующим (распределяется между бюджетами), то при его планировании также определяются нормативы отчислений в бюджеты.

Неналоговые доходы также планируются министерством финансов и территориальными финансовыми органами на основе данных, которые предоставляют министерства и ведомства, обеспечивающие поступление этих средств в бюджет.

Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников РФ по данным Росстата и Федерального казначейства за период 2011 -2014 гг представлена в таблицах 2.6 - 2.5 [25].

Таблица 2.6 – Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников в 2011 году.

Наименование показателя	Величина показателя, млрд. руб	В % к ВВП
Всего доходов	11 366,0	20,3
Доходы от внешнеэкономической деятельности	4 664,7	8,3
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2 046,9	3,7
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории российской федерации	1 985,0	3,5
Налоги на товары, ввозимые на территорию российской федерации	1 543,8	2,8
Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	380,1	0,7
Прочее	745,5	1,3

Таблица 2.7 – Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников в 2012 году.

Наименование показателя	Величина показателя, млрд. руб	В % к ВВП
Всего доходов	12 853,7	20,7
Доходы от внешнеэкономической деятельности	4 962,7	8,0
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2 442,8	3,9
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории российской федерации	2 228,0	3,6
Налоги на товары, ввозимые на территорию российской федерации	1 713,0	2,8
Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	543,3	0,9
Прочее	963,8	1,5



Рисунок 2.2 – Динамика налоговых поступлений 2011-2012 гг

Таблица 2.8 – Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников в 2013 году.

Наименование показателя	Величина показателя, млрд. руб	В % к ВВП	Доля в общей величине доходов, %
Всего доходов	13 019,9	19,7	100%
Доходы от внешнеэкономической деятельности	5 011,0	7,6	38,5
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2 554,8	3,9	19,6
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории российской федерации	2 329,3	3,5	17,9
Налоги на товары, ввозимые на территорию российской федерации	1 734,2	2,6	13,3
Налоги на прибыль, доходы	352,2	0,5	2,7
Прочее	1 038,5	1,6	8,0



Рисунок 2.3 – Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников в 2013 году, млрд руб



Таблица 2.9 – Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников в 2014 году.

Наименование показателя	Величина показателя, млрд. руб	Доля в общей величине доходов
Всего доходов	14 496,8	100%
Доходы от внешнеэкономической деятельности	5 463,4	37,7
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2 884,6	19,9
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории российской федерации	2 702,2	18,6
Налоги на товары, ввозимые на территорию российской федерации	1 821,8	12,6
Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	445,6	3,1
Прочее	1 179,2	8,1

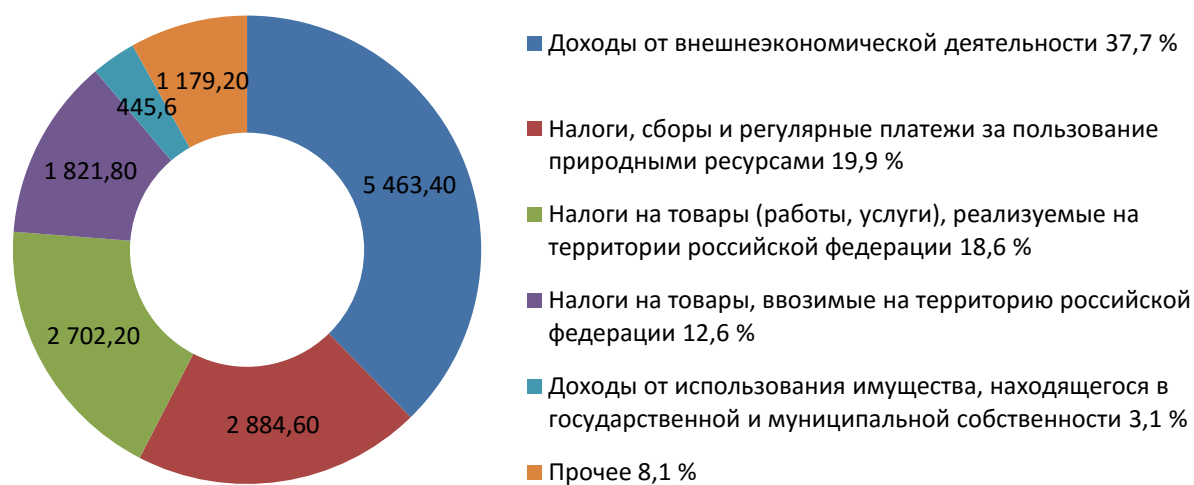


Рисунок 2.4 – Структура доходов федерального бюджета по видам доходных источников в 2014 году.

Структура доходов консолидированного бюджета и бюджетов субъектов РФ по состоянию на 01.03.2015 представлено в таблицах 2.10, 2.11 [25].

Таблица 2.10 – Структура доходов консолидированного бюджета по состоянию на 01.03.2015, млрд руб.

Виды доходов	Консолидированный бюджет РФ и бюджет ГВБФ РФ	Федеральный бюджет	Бюджеты ГВБФ	Бюджеты терр. ГВБФ	Конс. бюджеты субъектов РФ
<b>Всего доходов</b>	<b>3 403,00</b>	<b>2 278,94</b>	<b>1 170,93</b>	<b>245,52</b>	<b>803,46</b>
Налог на прибыль организаций	116,36	30,50			85,86
Налог на доходы физических лиц	346,82				346,82
Страховые взносы на обязательное социальное страхование	659,66		743,74	0,00	
Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	351,34	351,29			0,05
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	171,63	110,46			61,17
Налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РФ	249,25	249,14			0,11
Налоги на совокупный доход	37,14		0,01		37,13
Налоги на имущество	68,32				68,32
Налог на добычу полезных ископаемых	468,38	460,72			7,66
Таможенные пошлины	596,69	596,69			
Безвозмездные поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ	0,00	78,33	451,64	256,25	215,19
Прочие	337,42	401,82	-24,45	-10,74	-18,85

В структуре доходов консолидированного бюджета по состоянию на 01.03.2015 г. наибольший удельный вес имеют страховые взносы на обязательное социальное страхование (19%) и величина налоговых поступлений на добавленную стоимость (18%) (рисунок 2.5)



Рисунок 2.5 – Структура доходов консолидированного бюджета РФ по состоянию на 01.03.2015, %.

Таблица 2.11 – Консолидированные бюджеты субъектов РФ по состоянию на 01.03.2015

Наименование показателя	Величина показателя, млрд. руб	Доля в общей величине доходов, %
Всего доходов	803,5	
Налог на доходы физических лиц	346,8	43,2
Налог на прибыль организаций	85,9	10,7
НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО	68,3	8,5
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации	61,2	7,6
НАЛОГИ НА СОВОКУПНЫЙ ДОХОД	37,1	4,6
Налог на добычу полезных ископаемых	7,7	0,96
Налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	0,1	0
Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации	0,1	0
Страховые взносы	-	0
Таможенные пошлины	-	0
Прочие доходы, включая безвозмездные поступления	196,3	24,4

Применительно к Российской Федерации систему налогов необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов. Статьями 13-15 Части первой НК РФ установлено 9 федеральных, 3 региональных и 3 местных налогов и сборов (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Структура налогов и сборов Российской Федерации в 2015 г

<b>Вид налога</b>		
<b>федеральные</b>	<b>Региональные</b>	<b>Местные</b>
1. Налог на добавленную стоимость 2. Акцизы 3. Налог на доходы физических лиц 4. Налог на прибыль организаций 5. Налог на добычу полезных ископаемых 6. Страховые взносы 7. Водный налог 8. Сборы за пользование объектами животного мира и за использование водных биологических ресурсов 9. Государственная пошлина	1. Транспортный налог 2. Налог на имущество организаций 3. Налог на игорный бизнес	1. Земельный налог 2. Налог на имущество физических лиц 3. Торговый сбор

Федеральные налоги в Российской Федерации установлены налоговым законодательством и являются обязательными к уплате на всей территории страны.

Перечень региональных налогов установлен НК РФ, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта федерации. Вводя в действие региональные налоги, законодательные органы власти субъектов федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных федеральным законодательством, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы Региональных налогов установлены соответствующим федеральным законом. Таков же порядок введения местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами местного самоуправления.

По состоянию на 2015 год законодательно установлены специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать особый порядок определения эле-

ментов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13 - 15 части 1 Налогового Кодекса:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 5) патентная система налогообложения ( введена с 2012 г).

Налоговая система считается достаточно эффективной при выполнении двух условий:

Если она обеспечивает налоговые доходы в объемах, достаточных для выполнения государством своих функций;

Если она способствует созданию финансовых условий возобновления воспроизводственных процессов.

Действуют две группы показателей эффективности налоговой системы:

1. Общие научно обоснованные показатели:

- доля налогов и других обязательных платежей в ВВП;
- доля налоговых поступлений в доходах бюджета;
- доля косвенных налогов в налоговых поступлениях бюджета;
- доля налогов от внешней торговли в налоговых доходах бюджета;
- уровень собираемости основных налогов;
- структура налоговых поступлений бюджета.

2. Специальные частные показатели:

- удельный вес налогов в объеме ВВП региона;
- коэффициент соотношения косвенных и прямых налогов;
- соотношение налогов, собранных с физических и юридических лиц;
- устойчивость налогового законодательства;
- роль отдельных налогов в формировании доходов бюджета;
- уровень дифференциации ставок налогов;

- уровень и размеры налоговых льгот;
- уровень сложности расчета налоговых баз;
- налоговые правонарушения и налоговые санкции.

Главным измерителем качества налоговой системы страны является показатель налоговой нагрузки или налогового бремени на налогоплательщика.

### **2.3 Элементы и методы налогообложения**

В ст. 57 Конституции РФ, в частности, говорится: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". Обязанность по уплате налога (сбора) представляет собой главную конституционную обязанность лиц, выступающих в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков или плательщиков сборов. Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор, однако, "налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства"

Налог считается установленным только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, т. е. когда в совокупности определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения:

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

При установлении сборов в качестве обязательных элементов должны быть определены: плательщики сборов; объект обложения; облагаемая сбором база и ставка сбора.

Налоговая обязанность по уплате конкретного налога или сбора устанавлива-

ется актом законодательства о налогах и сборах, содержащим налогово-правовые нормы, регулирующие порядок взимания данного налога.

Общие принципы построения налоговых систем воплощаются при их формировании через элементы налогов, которые включают: субъект, объект, источник, единицу обложения, налоговую базу, налоговый период, ставку, льготы и налоговый оклад. Через эти элементы в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности: порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения.

Анализ действующего российского законодательства позволяет говорить о том, что законность установления налога предполагает как минимум два основных условия, которым должен отвечать законно установленный налог, а именно:

— налог как конкретно-определенный обязательный платеж в бюджет и возможность его взимания должны быть предусмотрены законодательным актом, принятым и опубликованным в установленном порядке;

— в данном законе должны быть определены основные характеристики данного налога и порядок его взимания — элементы налога.

Каждый элемент налога имеет самостоятельное юридическое значение, что так или иначе нашло свое отражение в законодательстве или теории налогообложения, выделение самостоятельных элементов обусловлено особой важностью налоговых отношений, затрагивающих материальные интересы налогоплательщиков, а к законодательным актам, на основании которых взимаются налоги, предъявляются повышенные требования.

В связи с тем что элементы налога имеют разный правовой статус (одни обязательно должны быть предусмотрены в законодательном акте по налогам и сборам, другие — нет), можно классифицировать элементы налога и выделить три группы элементов: основные, факультативные и дополнительные.

Первую группу налогов составляют основные (обязательные) элементы налога, которые обязательно должны быть определены в законодательном акте при установлении налогового обязательства. К ним относятся те элементы налога, которые перечислены в ст. 17 НК РФ.

Субъект налога, или налогоплательщик, — это то лицо (юридическое или физическое), на которое по закону возложена обязанность платить налог. В некото-

рых случаях налог может быть переложен плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или носителем налога. Это имеет место в основном при взимании косвенных налогов. Если налог непереложим, то субъект и носитель налога соединяются в одном лице. Субъект налогообложения, или налогоплательщик, является основным элементом, носитель налога — дополнительным элементом.

Объект налогообложения — это предмет, подлежащий налогообложению. В этом качестве выступают различные виды доходов (прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров, работ и услуг), сделки по купле-продаже товаров, работ и услуг, различные формы накопленного богатства или имущества. Объектом налогообложения может являться также иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательно возникает обязанность по уплате налога.

Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения представляет налоговую базу. Налоговую базу составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка. Например, объектом обложения налогом на прибыль организаций является прибыль предприятия, но налоговую базу составляет не вся балансовая прибыль, а лишь часть ее, так называемая налогооблагаемая прибыль, которая может быть или больше, или меньше балансовой прибыли. В частности, балансовая прибыль для целей налогообложения должна быть увеличена на сумму сверхнормативных расходов на представительские цели, служебные командировки и т. д.

Для того чтобы обеспечить временную определенность существования налога, необходимо установить налоговый период, т. е. срок, в течение которого завершается процесс формирования налогооблагаемой базы и определяется размер налогового обязательства.

Под налоговым периодом в Российской Федерации, согласно НК РФ, понимается календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога.

Налоговая ставка, или, как ее еще называют, норма налогового обложения,



представляет собой величину налога на единицу измерения налоговой базы. В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть твердыми (специфическими) или процентными (адвалорными).

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу налогообложения независимо от размеров доходов или прибыли.

Такие ставки применяются обычно при обложении земельными налогами, налогами на имущество. В российском налоговом законодательстве такие ставки нашли широкое применение в обложении акцизным налогом, транспортным налогом, таможенными пошлинами.

Процентные (адвалорные) ставки устанавливаются в процентах от единицы налогообложения.

Адвалорные ставки (от лат. *ad valorem*, т. е. согласно оценке, по стоимости) — это ставки, установленные в процентах от стоимостной оценки налоговой базы.

Наиболее яркий пример использования сочетания специфических и адвалорных ставок — обложение акцизами. Основные категории подакцизных товаров, такие, как алкогольная и табачная продукция, облагаются с использованием твердых, или специфических, ставок. Например, акциз на спирт этиловый установлен в размере 19руб. 50коп. за 1л 100% безводного этилового спирта, а на шампанское — 10руб. 50коп. за 1л. Акциз на табачную продукцию строится на основе комбинированной ставки. Например, ставка на сигареты с фильтром — 65руб. за 1000шт. плюс 8%, но не менее 20% от отпускной цены.

По экономическому содержанию выделяют предельные (или маргинальные), фактические (средние или эффективные) и экономические ставки.

Предельные налоговые ставки — это номинальные налоговые ставки, указанные в соответствующих законодательных актах.

Предельными ставками являются ставки, закрепленные, например, Законом РФ от 9 декабря 1991 г. «О налоге на имущество физических лиц» (с изменениями и дополнениями), в котором установлено, что налоговая ставка в размере 0,1% применяется к имуществу до 300 тыс. руб., а налоговая ставка в размере 2% — к имуществу стоимостью свыше 500 тыс. руб.

Фактическая (или средняя) налоговая ставка представляет собой отношение реально уплаченной суммы налога к расчетной величине налоговой базы.

Фактическая ставка практически всегда меньше предельной, поскольку уста-

новленная законом ставка применяется не ко всей сумме налоговой базы, а к той ее части, которая подлежит налогообложению.

**Экономическая ставка налога** — это отношение всей суммы уплаченного налога ко всему полученному доходу налогоплательщика. Как правило, данный термин используют в отношении подоходных и сходных с ними по своему экономическому содержанию налогов.

**Порядок исчисления налога** — совокупность определенных действий налогоплательщика по определению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Обязанность по исчислению налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган или налогового агента. НК РФ устанавливает общее правило, в соответствии с которым налогоплательщик обязан самостоятельно исчислить налог.

Исчисление некоторых налогов (так называемых окладных — налоги, по которым налоговые обязательства каждого налогоплательщика определяются либо расчетным путем с использованием налоговых ставок, либо путем установления твердой суммы налога) осуществляется налоговыми органами.

В случае если обязанность по исчислению налога возложена на налоговый орган, то не позднее 30 дней до наступления срока платежа он направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

Для упорядочения процедуры внесения налога в бюджет устанавливается порядок уплаты налога, представляющий собой нормативно установленные способы и процедуры внесения налога в бюджет.

Согласно ст. 58 НК РФ уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином законодательно установленном порядке, в наличной или безналичной форме. При этом конкретный порядок уплаты налога устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому налогу.

Сроки уплаты налога — это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налог в бюджет. Они определяются календарной датой или истечением периода, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также Указанием на событие, которое должно наступить или

произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

В случаях когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Вторую группу составляют элементы налогов, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам и сборам так называемые факультативные элементы.

К числу факультативных элементов налога, отсутствие которых в целом не влияет на обязанность уплатить налог и степень определенности налогового обязательства, относятся:

- налоговые льготы, на которые может претендовать налогоплательщик;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога;
- некоторые другие.

**Налоговые льготы** — полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. Одним из видов налоговой льготы является необлагаемый минимум — наименьшая часть объекта налогообложения, освобожденная от налога. Налоговые льготы могут также выступать в виде вычетов из облагаемого дохода, уменьшения ставки налога вплоть до установления нулевой ставки, скидки с исчисленной суммы налога.

Общая цель, ради которой вводятся налоговые льготы, заключается в сокращении конечной суммы налогового обязательства налогоплательщика. Это сокращение может носить принципиальный характер (снижение налогового платежа, которое впоследствии не компенсируется) или краткосрочный характер (рассрочка либо отсрочка налогового платежа). Таким образом, сокращается налоговый платеж, причем в случае отсрочки или рассрочки налоговым органом фактически предоставляется соответствующий кредит, даже если такая отсрочка и носит «бесплатный» характер.

Виды налоговых льгот принято классифицировать в зависимости от того, на сокращение какого именно элемента в процессе формирования суммы налогового платежа направлена та или иная льгота. Она может быть направлена:

- на сокращение (сужение) предмета или объекта налогообложения. Такая льгота относится к налоговым изъятиям;

- на сокращение налоговой базы. Такая льгота является налоговой скидкой;
- на сокращение общей суммы начисляемого налогового платежа. Такая льгота называется налоговым кредитом.

Понятие «**налоговый кредит**» может рассматриваться в широком и узком значении. В широком значении данное понятие охватывает весь спектр льгот, уменьшающих подлежащую уплате в бюджет сумму налога. В узком значении это понятие используется в рамках действующего в России налогового законодательства.

**Налоговые изъятия** — это выведение из-под налогообложения тех или иных элементов, составляющих предмет или объект налогообложения.

Например, при налогообложении имущества организаций в базу обложения налогом не включаются такие элементы имущества, как мобилизационные мощности, имущество предприятий по производству фармакологической продукции, используемое для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов.

Налоговые скидки — это льготы, предоставляемые в форме сокращений и вычетов из налогооблагаемой базы.

При налогообложении доходов физических лиц налогоплательщик имеет право на четыре типа налоговых вычетов: стандартный, социальный, имущественный и профессиональный.

Следующая разновидность налоговых льгот — налоговые кредиты. Они охватывают наиболее широкий спектр различных льгот, уменьшающих подлежащую уплате в бюджет сумму (без сокращения предмета и объекта налогообложения, не влияя на объем налоговой базы). К таким налоговым льготам относят:

- установление пониженной налоговой ставки для отдельных категорий налогоплательщиков или объектов и предметов налогообложения;
- отсрочку или рассрочку подлежащего уплате налога;
- возврат ранее уплаченного налога;
- зачет ранее уплаченного налога при окончательных расчетах по налогу с бюджетом;
- налоговый кредит в узком значении данного термина;
- замену уплаты налога (или его части) натуральным исполнением.

Пониженные налоговые ставки имеют мест, например, по НДС. При стандартной ставке 18% определенным кругом товаров, включающим продовольственные

товары первой необходимости и некоторые товары детского ассортимента, облагается по ставке 10%.

Отсрочка или рассрочка налогового платежа может быть предоставлена налогоплательщику по следующим причинам:

- причинение ущерба стихийным бедствием (или иным обстоятельством непреодолимой силы);
- задержки финансирования из бюджета;
- угрозы банкротства в случае единовременной выплаты налога;
- исключение возможности единовременной выплаты налога вследствие имущественного положения физического лица, а также в некоторых других случаях.

Возврат ранее уплаченного налога также предполагается в рамках отечественного законодательства. Например, под данную разновидность налоговых льгот подпадает возврат НДС при вывозе товаров с территории Российской Федерации за рубеж.

Зачет ранее уплаченного налога используется, в частности, в процессе избежания двойного налогообложения доходов хозяйствующих агентов. Так, у физических лиц — резидентов Российской Федерации к зачету может быть принят налог, уплаченный ими за рубежом по полученным там доходам. Для предприятий — юридических лиц может быть предоставлен зачет налога на прибыль, уплаченного по доходам, полученным от их деятельности за пределами страны.

Российское налоговое законодательство использует термин налоговый кредит в узком значении, подразумевая предоставление налогоплательщику отсрочки по уплате налогового платежа на основании договора, заключенного им с налоговым органом, с уплатой им соответствующих процентов.

Разновидностью налогового кредита является инвестиционный налоговый кредит (ст. 66 НК РФ).

Инвестиционный налоговый кредит в российском законодательстве — это право в течение определенного срока уменьшать налоговые платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Эта льгота может быть предоставлена на срок от одного до пяти лет по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации-

налогоплательщику при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведения этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ или технического перевооружения собственного производства;

- осуществления этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов;

- выполнения этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заключенного налогоплательщиком договора с уполномоченным предоставлять эту льготу органом.

Третью группу элементов налогов составляют те элементы, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но так или иначе должны присутствовать или присутствуют при установлении налогового обязательства, — дополнительные элементы налога.

**Предмет налога** представляет собой события, вещи и явления материального мира, которые обуславливают и предопределяют объект налогообложения (квартира, земельный участок, экономический эффект (выгода), товар, деньги). Сам по себе предмет налога не порождает налоговых последствий, в то время как определенное юридическое состояние субъекта по отношению к предмету налога есть основание для возникновения соответствующих налоговых обязательств.

**Единица налогообложения** представляет собой определенную количественную меру измерения объекта налогообложения. Поэтому она зависит от объекта налогообложения и может выступать в натуральной или в денежной форме (стоимость, площадь, вес, объем товара и т. д.).

**Масштаб налога** как элемент налога необходим для определения налогооблагаемой базы и представляет собой определенную физическую характеристику или параметр измерения объекта налога.

Когда речь идет об уплате транспортного налога, налоговой базой является мощность двигателя, а масштабом налога — киловатт или лошадиная сила. Если речь идет о таможенных пошлинах, налоговой базой является таможенная стои-

мость товара, а масштабом налога — единица, в которой измеряется таможенная стоимость товара (например, доллар).

**Налоговый оклад** представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения. Взимание налогового оклада (уплата налога) может осуществляться тремя способами: у источника получения дохода, по декларации и по кадастру.

**Получатель налога** — бюджет либо внебюджетный фонд. В зависимости от вида налога, субъектов его установления, порядка уплаты налог может зачисляться в федеральный, региональный либо местный бюджет или государственные внебюджетные фонды.

**К методам уплаты** налога по российскому законодательству можно отнести следующие:

— наличный платеж — плательщик вносит в бюджет государства определенную сумму денег в наличной форме;

— безналичный платеж — налог вносится путем перечисления через банк со счета клиента на счет бюджета.

Еще одним дополнительным элементом налога является метод налогообложения.

Метод налогообложения — порядок изменения налоговой ставки в зависимости от роста налоговой базы.

Выделяют следующие методы налогообложения:

- равное;
- пропорциональное;
- прогрессивное;
- регрессивное.

**Метод равного налогообложения** подразумевает, что все налогоплательщики уплачивают одинаковую сумму налога независимо от величины дохода и имеющегося в их собственности имущества. В этом случае налоговая ставка равна налоговому окладу. Равное налогообложение широко использовалось в средние века (например, подушная подать в России). В РФ равное налогообложение используется при построении некоторых местных налогов, например, сбор за уборку территорий, налог на содержание милиции и т.п., когда величина налоговой ставки устанавливается кратной законодательно установленному минимальному размеру

оплаты труда (МРОТ).

Равное налогообложение обеспечивает простоту исчисления и взимания налогов (+), но не учитывает платежеспособности налогоплательщика (-).

Метод пропорционального налогообложения. Суть метода пропорционального налогообложения заключается в том, что величина ставки одинакова для всех налогоплательщиков, причем величина налогового оклада зависит от величины объекта обложения. Данный метод считается более справедливым, чем метод равного налогообложения, поскольку он учитывает платежеспособность налогоплательщиков. В настоящее время по этому методу построено подавляющее большинство налогов (налог на прибыль, НДС, акцизы и др.). Пропорциональное налогообложение предполагает установление для каждого налогоплательщика фиксированной ставки, которая не меняется в зависимости от динамики налоговой базы. При таком методе налогообложения налог растет пропорционально росту налоговой базы.

Большинство российских налогов строятся на основе пропорционального метода. Так, налог на прибыль предполагает установление единой ставки (не зависящей от величины полученной прибыли) — 20%, по НДС установлены две основные ставки — 18 и 10%. Причем ни та ни другая не зависят от объемов налоговой базы.

Метод прогрессивного налогообложения. Величина налоговой ставки зависит от размера дохода или имущества. Чем выше доход (имущество), тем выше ставка налога и больше сумма налогового оклада. В настоящее время используются три формы прогрессии:

- простая поразрядная;
- относительная поразрядная;
- сложная.

При простой поразрядной прогрессии доходы делятся на разряды (классы). Для каждого разряда указывается "вилка" доходов (минимальная и максимальная величина дохода) и твердая сумма налогового оклада. В случае применения простой прогрессии налоговая ставка увеличивается по мере роста всего объекта налогообложения.

Относительная поразрядная прогрессия также предполагает деление налогооблагаемой базы на разряды. Каждому разряду присваивается своя ставка налога в



денежной или процентной форме. Ставка налога применяется ко всей налогооблагаемой базе. В этом случае внутри разряда сохраняется пропорциональность обложения, однако при переходе к следующему разряду, также как при простой поразрядной прогрессии, происходит скачок налога.

Также возможна ситуация, когда после уплаты налога в распоряжении налогоплательщика с более высоким доходом останется меньше средств, чем у налогоплательщика с более низким доходом. При применении сложной ставки происходит деление объекта налогообложения на части, каждая последующая часть облагается повышенной ставкой.

Сложная прогрессия в настоящее время считается наиболее полно удовлетворяющей требованию справедливости при налогообложении физических лиц. В этом случае повышенная налоговая ставка применяется не ко всей сумме дохода, а лишь к той ее части, которая попадает в данный разряд.

До 2001 г. в рамках российской налоговой системы действовало три налога, основанных на принципах прогрессивного налогообложения:

- 1) подоходный налог с физических лиц;
- 2) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения (ставки по этим двум налогам были установлены на базе сложной прогрессии);
- 3) налог на имущество физических лиц.

С 2006г. в отечественной налоговой системе на основе прогрессии установлены ставки лишь налога на имущество физических лиц.

В рамках моделей налогообложения самостоятельное направление представляет регрессивное налогообложение, которое можно рассматривать как разновидность прогрессивного, но предполагающего отрицательный коэффициент прогрессии.

При регрессивном налогообложении налоговая ставка не растет по мере роста налоговой базы, а, напротив, снижается. В чистом виде данный метод в современной экономической практике встречается крайне редко.

Российская налоговая система начиная с 2001 г. использует регрессивный метод налогообложения при установлении единого социального налога.

## 2.4. Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов

### 2.4.1 Основания возникновения обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налога (сбора) представляет собой главную конституционную обязанность лиц, выступающих в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков или плательщиков сборов.

Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор.

Налог считается установленным только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, т. е. когда в совокупности определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения:

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

При установлении сборов в качестве обязательных элементов должны быть определены:

- плательщики сборов;
- объект обложения;
- облагаемая сбором база;
- ставка сбора.

Налоговая обязанность по уплате конкретного налога или сбора устанавливается актом законодательства о налогах и сборах, содержащим налогово-правовые нормы, регулирующие порядок взимания данного налога.

Обязанность по уплате налога (сбора) возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у него объекта налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 38 части первой НК РФ объектами налогообложе-

ния могут являться: операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

**Под основными видами объектов налогообложения понимаются:**

- 1) имущество;
- 2) деятельность налогоплательщика по совершению операций по реализации:
  - товаров,- работ,- услуг;
- 3) экономические результаты такой деятельности:
  - прибыль,- доход,- иные объекты.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения.

**Имущество как объект налогообложения.** При определении имущества как объекта налогообложения исходят из нормы ст. 128 ГК РФ, в соответствии с которой к объектам гражданских прав отнесены вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права.

Положениями п. 2 ст. 38 НК РФ к имуществу для целей налогообложения относятся все виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), являющихся имуществом в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

**Товар как объект налогообложения.** В соответствии с положениями п. 3 ст. 38 НК РФ для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое ТК РФ.

**Работа как объект налогообложения.** Для целей налогообложения работа — это деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

**Услуга как объект налогообложения.** Под услугой понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

**Реализация товаров, работ, услуг.** В свою очередь, реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем — это соответственно передача на возмездной основе (в том числе в виде обмена товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, а также возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, и передача права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе. При этом место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с налоговым законодательством.

**Принципы определения** для целей налогообложения **цены таких реализуемых товаров**, работ или услуг закреплены в ст. 40 НК РФ. Если иное не предусмотрено специальным налоговым законодательством, для этих целей принимаются те цены товаров, работ или услуг, которые указаны сторонами сделки в соответствующих документах (договоре, платежных документах). Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам, но лишь в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В перечисленных выше случаях, когда, по мнению налогового органа, цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения

рыночных цен на такие товары, работы или услуги.

Рыночная цена товара (работы или услуги) — это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Под идентичными товарами понимаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

Однородными признаются товары, 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 однородности товаров учитывают их качество, наличие товарного знака, репутацию на рынке, страну происхождения.

Условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Кроме того, при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников существуют **два метода определения рыночной цены:**

- **метод цены последующей реализации;**
- **затратный метод.**

При использовании **метода цены последующей реализации** 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) и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работу или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли

покупателя.

Если использование метода цены последующей реализации невозможно (например, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем), используется затратный метод.

**При затратном методе** рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров (работ, услуг), обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Не каждое возмездное (или безвозмездное) перераспределение товаров, работ или услуг признается для целей налогообложения их реализацией.

В соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ для фискальных целей не считается реализацией товаров, работ или услуг:

- осуществление операций, связанных 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 такая передача 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 правопрее-

емнику 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 бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;

- иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

**Доход и прибыль как объекты налогообложения.** Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 ("Налог на доходы физических лиц"), 25 ("Налог на прибыль организаций") или главой "Налог на доходы от капитала" части второй НК РФ.

Под прибылью, в свою очередь, как правило, понимается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с 25 главой (ст. 247 НК РФ).

В соответствии с налоговым законодательством доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в РФ и к доходам от источников за пределами РФ.

**Проценты и дивиденды как объекты налогообложения.**

**Процентами** признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

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

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за

пределами РФ, считающиеся дивидендами по законодательству этих зарубежных государств.

Не признаются дивидендами:

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие вклада этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;
- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

#### **2.4.2. Основания приостановления и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов**

**Приостановление обязанности по уплате налогов и сборов** осуществляется в отношении налогоплательщиков — физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а принадлежащих им денежных средств недостаточно для исполнения указанной обязанности. Обязанность по уплате налогов приостанавливается по решению налогового органа. В случае принятия решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения (п. 3 ст. 51 НК РФ).

Обязанность по уплате налогов (сбора) **прекращается** при наступлении хотя бы одного из ниже указанных юридических фактов:

- уплаты налога (сбора);
- смерти налогоплательщика или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством;
- ликвидации организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами);
- наступления иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного; налога и сбора (п. 3 ст. 44 НК РФ).



Уплата налога (сбора) представляет собой своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном порядке суммы налога в соответствующий бюджет.

По общему правилу в случае смерти налогоплательщика, являющегося физическим лицом, или признания такого лица умершим его налоговая обязанность прекращается.

Ликвидация организации также является одним из оснований прекращения фискальных обязанностей такого ликвидируемого юридического лица. Указанные обязанности прекращаются после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации ее имущества.

К числу иных обстоятельств (юридических фактов), с наступлением которых законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога и сбора, в частности, относятся:

- удержание суммы налога (сбора) налоговым агентом (правовой порядок осуществления такого удержания предусмотрен в ст. 24 НК РФ);
- уплата налога за налогоплательщика поручителем (ст. 74 НК РФ);
- взыскание налога (сбора) налоговым органом в бесспорном порядке денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии достаточных денежных средств на счете (ст. 46 НК РФ);
- погашение налоговой обязанности посредством обращения налоговым органом (в отношении налогоплательщиков — организаций или налогового агента — организации) или судом (в отношении физического лица) взыскания на имущество налогоплательщика (ст. 47 и 48 РФ);
- исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ);
- исполнение обязанности по уплате налогов и сборов за физическое лицо, признанное судом безвестно отсутствующим, лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ);
- списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ);

- погашение налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа (в спорных случаях—по решению суда) с помощью зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или излишне взысканному налогу (п. 5 ст. 78, ст. 79 НК РФ).

Налог считается уплаченным с момента предъявления налогоплательщиком в обслуживающий его банк платежного поручения на уплату соответствующего налога при условии достаточного остатка денежных средств на счете налогоплательщика.

В случае уплаты налогов наличными денежными средствами — на момент внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо почтовое отделение связи.

Налог не признается уплаченным в случаях:

- отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);

- возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);

- когда на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога имеются иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Кроме того, действующее законодательство, и в частности НК РФ, предусматривает отдельные особенности порядка исполнения обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации и ликвидации юридического лица, а также особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица.

### **3. Налоговые проверки и взыскание налоговых санкций**

#### **3.1. Налоговые проверки: виды и порядок проведения**

Цель налоговых проверок - осуществление контроля за полнотой и своевременностью выполнения плательщиками и иными фискальнообязанными лицами обязанностей по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов, а также обязанности в сфере налоговой отчетности, представления фискальнозначимой информации и т. д.

Налоговые проверки могут проводиться налоговыми органами, таможенными органами и органами государственных внебюджетных фондов.

НК РФ различает два вида налоговых проверок:

- камеральные;
- выездные.

**Камеральная налоговая проверка** проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 88 НК РФ). Налоговые проверки такого вида на практике именуют также документальными.

**Выездная налоговая проверка** представляет собой более развернутую и подробную форму налогового контроля, она проводится с выездом к месту нахождения фискальнообязанного лица.

В случае если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности, связанной с иными лицами, проводится так называемая встречная налоговая проверка. При проведении такой проверки налоговые органы получают от этих иных лиц (например, экономически связанных с проверяемым едиными технологическими цепочками производства поставщиков оборудования, комплектующих) документы, относящиеся к деятельности проверяемого.

**Камеральная налоговая проверка** проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями

без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок такой проверки не должен превышать трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

По общему правилу, если иное специально не оговорено законом, камеральные проверки не могут проводиться повторно. Если в ходе проверки обнаружены какие-либо ошибки налогоплательщика, признаки налогового правонарушения (налоговый орган уведомляет налогоплательщика об этом), в этом случае сотрудником налогового органа, проводившим проверку, направляется необходимый документ руководителю налогового органа. Чаще всего таким документом выступает докладная (служебная) записка. На основании такой служебной записки руководитель налогового органа или его заместитель решает в установленном порядке ряд вопросов, в том числе:

- о привлечении фискальнообязанного лица к налоговой ответственности;
- направлении проверенному лицу требования об уплате доначисленной суммы налога и пени и др.

**Выездная налоговая проверка** проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Решение о назначении выездной налоговой проверки должно содержать следующие реквизиты:

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование фискальнообязанного лица и его ИНН;
- период финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанного лица, за который проводится проверка;
- виды налогов, по которым проводится проверка;
- Ф. И. О., должности и классные чины проверяющих;

- подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф. И. О., должности и классного чина.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

При этом срок проведения налоговой проверки не должен превышать двух месяцев (срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого фискальнообязанного лица). Однако в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

В соответствии со ст. 87 НК РФ запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период, за исключением случаев:

- реорганизации или ликвидации фискальнообязанного лица;
- проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Должностные лица налоговых органов перед началом проведения проверки обязаны предъявить свои удостоверения и ознакомить проверяемых лиц с решением о назначении проверки. В случае отсутствия вышеперечисленных документов налогоплательщик вправе отказать им в допуске на территорию и в помещения, а также в предоставлении документов.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них лиц возможен только в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения.

При необходимости проверяющие могут проводить инвентаризацию имущества фискальнообязанного лица, производить осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, истребовать необходимые для проверки документы. Отказ налогоплательщика предоставить доку-

менты влечет наступление ответственности, а также выемку документов. Порядок проведения указанных действий регулируется Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой, проверке, утв. совместным приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39 "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке".

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет соответствующую справку, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Затем не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт выездной налоговой проверки.

При этом следует учитывать, что акт выездной налоговой проверки не является актом государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции. Поэтому вышеуказанный акт не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей и не может рассматриваться как ненормативный акт налогового органа. Однако в процессуальном плане такой акт рассматривается в качестве доказательства по делу.

В случае судебного спора он является одним из основных документов, определяющих наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для разрешения такого спора

Составляемый по результатам выездной налоговой проверки акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей.

1. Вводной.
2. Описательной.
3. Итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки содержит общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, в частности:

номер акта проверки;

наименование проверяемой организации, ее ИНН или Ф. И. О.

индивидуального предпринимателя, ИНН;

наименование места проведения проверки;

дату акта проверки (дату подписания акта лицами, проводившими проверку) ФИО, должности, классные чины проверяющих с указанием наименования налогового органа;

дату и номер решения налогового органа на проведение выездной налоговой проверки;

указание на вопросы проверки;

период, за который проводится проверка;

даты начала и окончания проверки;

фамилии, имена и отчества всех руководителей и главных бухгалтеров организации либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде;

адрес места нахождения организации (постоянного места жительства индивидуального предпринимателя);

сведения о наличии лицензируемых видов деятельности;

сведения о фактически осуществляемых фискальнообязанным лицом видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии, и др.

Кроме того, акт должен содержать обоснованный вывод о несоответствии действующему законодательству. При этом изложение в акте обстоятельств допущенного налогоплательщиком нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

Итоговая часть содержит обобщение фактов, изложенных в описательной части акта проверки, в частности:

- сведения об общих суммах неуплаченных или уплаченных не полностью налогов и сборов, а также переплаты налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам и обобщенные сведения о других установленных проверкой

фактах налоговых и иных правонарушений;

- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по привлечению фискальнообязанного лица к ответственности; предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений с указанием мер, направленных на полное возмещение понесенного государством ущерба.

Затем к акту выездной налоговой проверки прилагаются соответствующие документы, и он подписывается уполномоченными должностными лицами налогового органа, проводившими проверку, и фискальнообязанным лицом. Проверяемое лицо вправе: подписать акт без оговорок, подписать акт с возражениями или отказаться подписывать акт.

В случае отказа проверяемого лица подписать акт проверяющий делает соответствующую запись на последней странице акта. Оформленный акт вручается налогоплательщику.

Если проверяемый налогоплательщик не согласен с изложенными в акте проверки фактами, а также с выводами и предложениями проверяющих, он может в 2-недельный срок со дня получения акта представить в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

После этого руководитель или заместитель руководителя налогового органа в течение не более 14 дней рассматривает акт и документы (материалы), представленные налогоплательщиком.

При этом руководитель или заместитель налогового органа принимает решение по результатам выездной налоговой проверки. Если налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) представил письменные объяснения или возражения по акту проверки, материалы проверки рассматриваются в его присутствии (или в присутствии его представителей, например его налогового адвоката).

По результатам рассмотрения материалов проверки выносится решение:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Если руководителем налогового органа принимается решение о привлечении



налогоплательщика к налоговой ответственности, то этот документ должен содержать обстоятельства совершенного налогового правонарушения, установленные проверкой, документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком, и результаты проверки этих доводов, а также решение о привлечении к ответственности с указанием конкретных нарушений и применяемых мер ответственности.

На основании вынесенного решения в 10-дневный срок с момента его вынесения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени (ст. 101 НК РФ).

### **3.2. Взыскание налоговых санкций**

Налоговые санкции - это меры ответственности за совершение налогового правонарушения. Как правило, они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных за конкретное правонарушение статьями гл. 16 и 18 части первой НК РФ.

Порядок взыскания с нарушителей налогового законодательства, изобличенных в ходе налогового контроля, налоговых санкций установлен ст. 114 НК РФ. Налоговая санкция - это мера ответственности за совершение налогового правонарушения, как правило, — штраф.

Наложение налоговой санкции носит имущественный характер и связано с принудительным изъятием у нарушителя части его собственности. В соответствии с требованиями Конституции РФ и НК РФ взыскание штрафов, предусмотренных за совершение налогового правонарушения, осуществляется только в судебном порядке.

После вынесения решения о привлечении проверявшегося лица к ответственности налоговый орган вправе обратиться в суд с исковым заявлением о взыскании налоговой санкции. При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции. Следствием неисполнения этой обязанности во всех случаях должно быть возвращение судом искового заявления по основанию, указанному в п. 1 ст. 108 АПК

РФ: несоблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком.

Исковое заявление в отношении организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд. Исковое заявление в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции.

### **3.3 Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение**

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым Кодексом установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица.

Все налоговые правонарушения можно разделить на группы:

связанные с нарушением порядка постановки на учет в налоговом органе;

связанные с нарушением порядка и способа представления налоговой декларации и иных сведений;

связанные с представлением в налоговый орган (налоговому агенту) недостоверных финансовых сведений, либо непредставлением необходимых сведений;

связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налогов (сборов), в том числе налоговым агентом.

Отдельно можно выделить статью 125 «Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога».

Санкции, предусмотренные НК РФ за совершение налоговых правонарушений:

1. штраф в конкретно определенном размере;
2. штраф в процентном отношении от доходов, полученных за определенный период, но не менее определенной в законе суммы;

3. штраф в процентном отношении от неуплаченной суммы налога;
4. штраф в процентном отношении от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Субъект налогового правонарушения - лицо, совершившее нарушение налогового законодательства и которое в соответствии с действующим законодательством может быть привлечено к ответственности.

Общий субъект определяется на основании положений НК РФ. Поскольку налоговые правонарушения совершаются физическими лицами и организациями, то общими субъектами налоговых правонарушений могут быть ФЛ и ЮЛ:

- налогоплательщики — российские организации, иностранные и международные организации, созданные на территории РФ филиалы и представительства иностранных и международных организаций, граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;
- плательщики сборов;
- налоговые агенты — российские и иностранные организации, а также индивидуальные предприниматели;
- законные представители налогоплательщика — физического лица;
- свидетели, переводчики, эксперты, специалисты и иные фискально обязанные лица;
- организации и физические лица, являющиеся адресатами установленных налоговым законодательством императивов (ограничений и властных предписаний), непосредственно не связанных с уплатой налогов и сборов.

Специальным субъектом налогового правонарушения может быть только лицо, прямо названное в норме НК РФ, описывающей конкретный состав налогового правонарушения. Например, субъектом такого правонарушения, как уклонение от постановки на учет в налоговом органе, может быть только организация или индивидуальный предприниматель.

Принцип привлечения к юридической ответственности только за совершение виновного деяния является исходным началом всех публичных отраслей права, в том числе и налогового права. Согласно п. 1 ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности.

## Классификация составов налоговых правонарушений:

1. по степени общественной опасности:
  - основной (простой) - содержит минимально необходимую совокупность объективных и субъективных признаков;
  - квалифицированный – содержит признаки, повышающие уровень общественной опасности содеянного;
  - привилегированный – содержит признаки, понижающие уровень общественной опасности содеянного.
2. по особенности конструкции объективной стороны:
  - материальные;
  - формальные.
3. по форме совершения противоправного деяния:
  - совершенные в результате действия;
  - совершенные в результате бездействия;
  - совершенные в результате совокупности действий и бездействия (со смешанной объективной стороной).
4. по непосредственному объекту состава правонарушений:
  - на материальные фискальные права государства, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие уплату или изъятие налога;
  - на процессуальные фискальные права государства, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие учет налогоплательщиков, производство налогового контроля, осуществление производства по делам о налоговых правонарушениях.

#### **4. Роль учетной политики предприятия в целях оптимизации налогообложения**

Порядок ведения налогового учета устанавливается организацией в учетной политике для целей налогообложения.

Учетная политика — это документ, который во многом определяет деятельность предприятия и ее результаты. Ведь именно в ней первоначально фиксируются особенности ведения учета как бухгалтерского, так и налогового. И именно она зачастую является решающим аргументом в налоговых спорах.

Учетную политику фирмы для бухгалтерского и налогового учета можно оформить как отдельными приказами, так и одним. Но в любом случае надо указать, какие документы разрабатываются, чтобы организовать бухгалтерский и налоговый учет. Как правило, их оформляют в виде приложений.

В отношении бухгалтерского учета оформляют следующие приложения [8]:

1) рабочий план счетов. Организации его разрабатывают самостоятельно на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций;

2) формы первичных документов для хозяйственных операций, по которым не утверждены типовые бланки или которые организация разработала самостоятельно;

3) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств (перечень имущества, подлежащего инвентаризации, ее периодичность, сроки, состав инвентаризационной комиссии);

4) правила документооборота (это график документооборота, в котором прописано движение документов на предприятии, начиная от их создания и до передачи в архив);

5) дополнительно может оформляться порядок контроля за хозяйственными операциями. Речь идет о внутреннем контроле в организации. Проводить его могут специально созданная для этих целей служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия или кто-нибудь из работников.

В отношении налогового учета необходимо утвердить формы регистров налогового учета. Для этого можно использовать регистры бухгалтерского учета,

налоговые регистры, разработанные самостоятельно, или регистры, которые рекомендует налоговое ведомство.

Положения, зафиксированные учетной политикой, зачастую является решающим аргументом в налоговых спорах.

### **1. Признание доходов и расходов**

В учетной политике необходимо закрепить метод признания доходов и расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Согласно ПБУ 9/99 доход от обычных видов деятельности — это выручка от операций, являющихся предметом деятельности организации. Однако, что такое «предмет деятельности», здесь не сказано. Поэтому, чтобы отчетность была достоверной, организация должна сама установить, какие из доходов являются для нее обычными. Такое право предоставлено п. 4 ПБУ 9/99.

В учетной политике для целей бухгалтерского учета можно прописать, что доходом от обычных видов деятельности является выручка, которую получают регулярно, систематически, занимаясь основными видами деятельности. При этом основным видом деятельности является тот, что указан в уставе организации, доходы от которого являются существенными (например, их доля в общей сумме доходов составляет не менее 5 %). А систематическим является доход, который организация получает не реже двух раз в год. Это в свою очередь позволит организации аргументировать, почему она отражает тот или иной доход на счете 90 «Продажи» или на счете 91 «Прочие доходы и расходы», поскольку за неправильное отражение хозяйственных операций на счетах, а также за искажение какой-либо строки бухгалтерской отчетности предусмотрена ответственность.

В налоговом учете необходимо обратить внимание на доходы от сдачи имущества в аренду, которые могут относиться как к доходам от реализации, так и к внереализационным доходам (п. 4 ст. 250 НК РФ. При этом непонятно, какими критериями руководствоваться. А ведь это может быть важно, например, для определения норматива рекламных расходов — он равен 1 % от выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ (п. 4 ст. 264 НК РФ). Следовательно, чтобы норматив расходов на рекламу был как можно больше, имеет смысл включить арендную плату в доходы от реализации.

В таблице 4.1 приведены расходы, по которым есть несколько вариантов от-

ражения как в бухгалтерском, так и в налоговом учете [8].

Таблица 4.1

Варианты отражения некоторых расходов в бухгалтерском и налоговом учете

<b>Бухгалтерский учет</b>	<b>Налоговый учет</b>
<b>Общехозяйственные расходы</b>	
<p>Два способа учета общехозяйственных расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• списывать ежемесячно в полной сумме в дебет счета 90 «Продажи»;</li> <li>• распределить на счета затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»</li> </ul>	<p>Все общехозяйственные расходы являются косвенными, то есть уменьшают налогооблагаемый доход в том периоде, в котором они осуществлены</p>
<p>Рекомендации: в бухгалтерском учете лучше списывать общехозяйственные расходы на счет 90 «Продажи». Это позволит сблизить бухгалтерский и налоговый учет. Обратите внимание: базу распределения общехозяйственных расходов, которые относятся к нескольким видам деятельности, организация определяет самостоятельно. Налоговики могут не согласиться с установленной фирмой методикой. Однако арбитражная практика показывает, что судьи в таких спорах встают на сторону налогоплательщика. Налоговики настаивали на распределении расходов пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности, в общей сумме выручки. Исключение составляют плательщики ЕНВД, которые обязаны распределять общехозяйственные расходы пропорционально доле доходов организации от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности (п. 9 ст. 274 НК РФ)</p>	
<b>Коммерческие расходы</b>	
<p>Коммерческие расходы полностью или частично списывают в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании торговые фирмы распределяют на стоимость товаров только расходы на транспортировку, а производственные организации — еще и на упаковку продукции</p>	<p>Коммерческие расходы в полной сумме в составе косвенных расходов относят на затраты того отчетного периода, в котором они были понесены</p>
<p>Рекомендации: чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, списывайте коммерческие расходы в бухучете в полной сумме на затраты отчетного периода</p>	
<b>Расходы будущих периодов</b>	
<p>Расходы будущих периодов можно списывать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• равномерно в течение периода, к которому они относятся;</li> <li>• пропорционально объему продукции;</li> <li>• иным способом</li> </ul>	<p>Расходы списывают равномерно в течение периода, к которому они относятся (п. 1 ст. 272 НК РФ)</p>
<p>Рекомендации: в бухгалтерском учете расходы будущих периодов лучше списывать равномерно. Тогда для расчета налога на прибыль можно будет использовать данные бухучета</p>	
<b>Расходы на НИОКР, давшие положительный результат</b>	
<p>Расходы на НИОКР списывают линейным способом в течение периода, установленного организацией, но не более 5 лет, либо пропорционально объему продукции (п. 11 ПБУ 17/02)</p>	<p>Стоимость разработок относят на прочие расходы в течение 1 года</p>

<b>Бухгалтерский учет</b>	<b>Налоговый учет</b>
Рекомендации: установите в бухгалтерском учете срок списания расходов на НИОКР — 1 год. Это сблизит бухгалтерский и налоговый учет	
<b>Расходы на НИОКР, не давшие положительный результат</b>	
Расходы по НИОКР, не давшие положительного результата, отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов отчетного периода (п. 7 ПБУ 17/02) -	Стоимость разработок относят на прочие расходы в течение 1 года
<b>Расходы на освоение природных ресурсов</b>	
Фирма сама определяет, как ей списывать расходы на освоение природных ресурсов	Списывать такие расходы надо равномерно в течение 12 месяцев или 5 лет (но не более срока эксплуатации). Порядок списания зависит от вида расходов (ст. 261 НК РФ)
Рекомендации: установите в бухгалтерском учете такой же порядок списания расходов на освоение природных ресурсов, какой и предусмотрен Налоговым кодексом РФ	
<b>Расходы на капитальное строительство</b>	
Расходы на капитальное строительство списывают поэтапно лишь в том случае, если это предусмотрено договором. В противном случае доходы и расходы признают после полного завершения строительства	Доходы и расходы учитывают по мере сдачи этапов работ. А если это не предусмотрено договором, то фирма сама распределяет доходы и расходы исходя из принципа равномерности (п. 2 ст. 271 и п. 1 ст. 272 НК РФ)
Рекомендации: если в договоре предусмотрена поэтапная сдача работ, то признавайте доходы и расходы в бухучете и в налоговом учете поэтапно. Если же соответствующих условий нет, то для расчета налога на прибыль все же советуем распределять доходы и расходы равномерно	

## **2. Учет основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете имеет свои особенности.**

Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете складывается из фактических затрат на их приобретение за минусом НДС и иных возмещаемых налогов. Однако некоторые из потраченных сумм по правилам бухучета включаются в первоначальную стоимость объекта, а согласно главе 25 НК РФ, разрешено относить на прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Например:

- госпошлины, уплачиваемые при регистрации права собственности на недвижимость, транспортное средство, программу для ЭВМ;
- таможенные пошлины при импорте имущества;
- командировочные, которые выданы работнику, направленному для покупки основного средства или нематериального актива.



Соответственно, первоначальная стоимость имущества в бухгалтерском и налоговом учете будет разной. И бухгалтеру придется вести учет разниц согласно требованиям ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Но есть способ этого избежать. В учетной политике надо прописать: «В бухгалтерском учете незначительные затраты на приобретение основных средств и нематериальных активов учитываются в текущих расходах». При этом надо указать, какие расходы считаются существенными. Например, суммы, превышающие 5 % от первоначальной стоимости объекта. Тем самым фирма не только избежит учета разниц по ПБУ 18/02, но и сэкономит на налоге на имущество [8].

Другие варианты учета ОС и НМЛ приведены в таблице 4.2 [8].

Таблица 4.2

Варианты учета основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<b>Учет недвижимости, которая не зарегистрирована, но которую эксплуатируют</b>	
Недвижимость до ее государственной регистрации можно учитывать либо на счете 08, либо на отдельном субсчете счета 01. Амортизацию можно начислять с того момента, как были поданы документы на регистрацию (п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств)	Недвижимость включают в состав амортизируемого имущества с момента подачи документов на регистрацию (п. 8 ст. 258 НК РФ)
<b>Основные средства стоимостью не более 20 000 руб.</b>	
Основные средства стоимостью 20 000 руб. и менее можно либо амортизировать в течение срока полезного использования, либо списать на расходы по мере ввода их в эксплуатацию (п. 5 ПБУ 6/01)	Основные средства, стоимость которых не более 20 000 руб., не являются амортизируемым имуществом, поэтому их списывают на расходы сразу (п. 1 ст. 256 НК РФ, пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ)
Рекомендации: чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет и сэкономить на налоге на имущество, запишите в учетной политике для целей бухгалтерского учета: «Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу списываются на затраты производства (расходы на продажу) по мере ввода их в эксплуатацию»	
<b>Переоценка основных средств</b>	
Переоценку стоимости основных средств можно проводить не чаще одного раза в год путем прямого пересчета. Пересчитывают при этом Также сумму начисленной амортизации. Если организация решит переоценивать основные средства, то она должна будет это делать регулярно (п. 15 ПБУ 6/01)	Переоценка не влияет на стоимость основных средств, по которой их учитывают в налоговом учете (п. 1 ст. 257 НК РФ)
Рекомендации: проводить переоценку выгодно, когда ее результатом является уменьшение стоимости основных средств. Тогда можно сэкономить на налоге на имущество. А вот сумма налога на прибыль при этом не возрастет, ведь переоценка никак не	

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
влияет на «налоговую» стоимость основных средств и сумму начисленной амортизации	
<b>Амортизация основных средств</b>	
<p>Начислять амортизацию можно одним из следующих способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• линейным;</li> <li>• уменьшаемого остатка;</li> <li>• списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;</li> <li>• списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Это прописано в пункте 18 ПБУ 6/01</li> </ul>	<p>Амортизацию начисляют линейным или нелинейным методом (п. 1 ст. 259 НК РФ)</p>
<p>Рекомендации: начисляйте амортизацию и в бухгалтерском, и в налоговом учете линейным способом. Тогда не придется считать амортизацию дважды. Обратите внимание: срок службы и для целей бухгалтерского учета лучше установить такой же, как и в налоговом учете в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Это разрешено п. 1 данной Классификации. Однако следует учесть, что в ряде случаев при исчислении налога на имущество в бухгалтерском учете выгодно использовать другие методы амортизации (например, по сумме чисел лет срока полезного использования или уменьшаемого остатка)</p>	
<b>Амортизационная премия в размере 10 %</b>	
<p>Не предусмотрена</p>	<p>Организация может включать в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств и расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК РФ)</p>
<p>Рекомендации: применение амортизационной премии позволяет уменьшить сумму налога на прибыль, но при этом появляются разницы по бухгалтерской и налоговой амортизации согласно ПБУ 18/02</p>	
<b>Амортизация нематериальных активов</b>	
<p>Начислять амортизацию можно одним из следующих способов (п. 15 ПБУ 14/2000):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• линейным;</li> <li>• уменьшаемого остатка;</li> <li>• пропорционально объему продукции (работ). При этом сумму амортизации можно накапливать на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» либо отражать по кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Срок полезного использования не может превышать 20 лет (п. 17 ПБУ 14/2000)</li> </ul>	<p>Два способа амортизации нематериальных активов (п. 1 ст. 259 НК РФ)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• линейный;</li> <li>• нелинейный. Срок полезного использования нематериального актива не может быть больше 10 лет (п. 2 ст. 258 НК РФ)</li> </ul>
<p>Рекомендации: для упрощения учета амортизации лучше использовать единый метод для бухгалтерского и налогового учета — линейный. Если срок, в течение которого будут использовать нематериальный актив, определить невозможно, тогда лучше его установить равным 10 годам и в бухгалтерском, и в налоговом учете</p>	

### 3. Учет материально-производственных запасов и незавершенного производства

При определении первоначальной стоимости материалов могут возникнуть расхождения в налоговом и бухгалтерском учете (так же как и в случае с основными средствами). Например, затраты на информационные и консультационные услуги в бухучете включают в фактическую себестоимость, а по правилам главы 25 НК РФ относят к прочим расходам. Проценты по заемным средствам, начисленные до принятия к учету сырья, материалов, в бухгалтерском учете также включаются в фактическую себестоимость, а в налоговом — во внереализационные расходы.

Чтобы избежать разниц, можно прописать в учетной политике для целей налогообложения прибыли, что такие суммы на основании п. 4 ст. 252 НК РФ включаются в первоначальную стоимость материалов как «иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей». Однако так выгодно поступать, когда доля таких расходов незначительна.

Другие способы сблизить бухгалтерский и налоговый учет МПЗ и НЗП приведены в таблице 4.3 [8].

Таблица 4.3

Варианты учета материально-производственных запасов и незавершенного производства в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<b>Приобретение сырья и материалов</b>	
Отражают: <ul style="list-style-type: none"> <li>• либо по фактической себестоимости;</li> <li>• либо по учетным ценам. В этом случае можно использовать счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»</li> </ul>	Учитывают исходя из цен приобретения (без НДС), включая комиссионные вознаграждения посредникам, таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов (п. 2 ст. 254 НК РФ)
Рекомендации: чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет, отражайте приобретенные сырье и материалы по фактической себестоимости	
<b>Учет товаров для предприятий, торгующих в розницу</b>	
Товары можно учитывать двумя способами: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по покупным ценам — на счете 41 «Товары»;</li> <li>• по продажным ценам. Тогда продажная цена показывается на счете 41, а разницу</li> </ul>	Товары учитывают по стоимости приобретения

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
между покупной и продажной стоимостью отражают на счете 42 «Торговая наценка»	
Рекомендации: товары лучше отражать в бухгалтерском учете по покупным ценам. Тогда информацию со счета 41 можно использовать для налогового учета купленных товаров. Если фирма все же решит учитывать товары по продажным ценам, то их стоимость для расчета налога на прибыль можно посчитать как кредитовый оборот по счету 41 за минусом оборота между счетом 42 и 90	
<b>Списание сырья, материалов и товаров</b>	
Согласно пункту 16 ПБУ 5/01 сырье, материалы и товары можно списывать следующими способами: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по себестоимости каждой единицы;</li> <li>• по средней себестоимости;</li> <li>• по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО)</li> </ul>	Предусмотрены те же способы списания сырья, материалов и товаров, что и в бухучете, а также неотменены с 2008 г. способ по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (ЛИФО) (п. 8 ст. 254, пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ)
<b>Оценка готовой продукции</b>	
Готовую продукцию учитывают одним из вариантов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по фактической производственной себестоимости (при этом применяют счет 43 «Готовая продукция»);</li> <li>• по нормативной (плановой) производственной себестоимости (тогда используют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);</li> <li>• по прямым статьям затрат</li> </ul>	Определяют по прямым расходам (п. 2 ст 319 НК РФ)
Рекомендации: в бухгалтерском учете готовую продукцию можно оценивать так же, как и в налоговом, по прямым расходам	
<b>Оценка незавершенного производства</b>	
Незавершенное производство можно учитывать: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по фактической производственной себестоимости;</li> <li>• по плановой себестоимости;</li> <li>• по прямым затратам;</li> <li>• по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов</li> </ul>	Незавершенное производство оценивают по прямым расходам (п. 1 ст. 319 НК РФ)
Рекомендации: в налоговом учете надо установить тот же порядок оценки незавершенного производства, что и в бухгалтерском. Согласно ст. 319 НК РФ порядок распределения прямых расходов на НЭП и готовую продукцию налогоплательщик, определяет самостоятельно и устанавливает в учетной политике	

Какие расходы считать прямыми, а какие косвенными, компания вправе решить самостоятельно. В перечень прямых расходов Налоговый кодекс рекомендует включать: материальные затраты, оплату труда производственных рабочих вме-

сте со всеми отчислениями, суммы начисленной амортизации (ст. 318 НК РФ). Но в некоторых случаях часть этих затрат можно включить в состав косвенных. Это позволит списывать их единовременно, без распределения на незавершенное производство и остатки готовой продукции на складе. Главное - экономически обосновать свое решение и закрепить его в учетной политике.

А организациям, которые занимаются исключительно оказанием услуг, даже не нужно ничего обосновывать. Все прямые расходы текущего периода они вправе списывать как косвенные (п. 2 ст. 318 НК РФ).

#### 4. Финансовые вложения

В учетной политике фирме необходимо описать способ списания финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (табл. 4.4)[8].

Таблица 4.4

Варианты списания финансовых вложений по бухгалтерскому и налоговому законодательству

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Согласно пункту 26 ПБУ 19/02 финансовые вложения списываются следующими способами: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по стоимости единицы;</li> <li>• по средней первоначальной стоимости;</li> <li>• по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО)</li> </ul>	Согласно п. 9 ст. 280 НК РФ можно применять способы: <ul style="list-style-type: none"> <li>• по стоимости единицы;</li> <li>• по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО)</li> </ul>
Рекомендации: закрепить в учетной политике единый для двух видов учета способ списания стоимости финансовых вложений. Тогда всю необходимую информацию для налогового учета можно взять из данных бухгалтерского учета.	

Если организация намерена создавать в бухучете резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, то это также нужно закрепить в учетной политике. В налоговом учете формировать резерв под обесценение вложений в ценные бумаги могут лишь профессиональные участники рынка ценных бумаг (ст. 300 НК РФ).

#### 5. Налог на прибыль

В учетной политике фирма также должна прописать способ, которым она будет рассчитывать ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль. При

этом возможны два варианта (ст. 286 НК РФ):

- считать исходя из фактически полученной прибыли, рассчитываемой с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца;
- исчислять исходя из фактически уплаченного авансового платежа по налогу на прибыль за прошлый квартал.

Первый вариант выгоднее. Он напрямую привязывает ежемесячный платеж к финансовому результату в текущем периоде. При втором же варианте компании в течение квартала придется платить авансы в бюджет, даже если во всех месяцах этого квартала она получает убыток. Минус первого способа — необходимость сдавать отчетность ежемесячно. Кроме того, не стоит его применять, если налогооблагаемая прибыль компании растет от месяца к месяцу.

Организации, у которых есть обособленные подразделения, должны выбрать показатель для расчета налога, подлежащего уплате по месту их нахождения (ст. 288 НК РФ). Это может быть:

- среднесписочная численность работников;
- сумма расходов на оплату труда.

Показатель, который выберет организация, также надо указать в учетной политике.

## **6. Налог на добавленную стоимость**

Учетной политикой предусмотреть методику раздельного учета выручки и НДС, если организация осуществляет операции:

- как облагаемые, так и не облагаемые НДС;
- облагаемые НДС по разным ставкам.

Дело в том, что четкой методики распределения НДС в НК РФ нет, и если ее не закрепить в учетной политике, то налоговый инспектор при проверке посчитает налог к вычету по-своему.

Организовать раздельный учет можно следующим образом. В рабочий план счетов включают дополнительные субсчета к счетам 19 и 90. Тогда на субсчетах к счету 90 можно будет учитывать облагаемую и не облагаемую НДС выручку, а на субсчетах к счету 19 — НДС к распределению и НДС по облагаемой деятельности, который после его уплаты можно принять к вычету. При этом сумма налога, отно-

сящегося ко всем видам деятельности в целом, распределяется пропорционально выручке.

Налоговики, как часто бывает, не соглашаются с разработанной фирмой методикой ведения раздельного учета НДС. Однако судьи встают на сторону фирмы. Они считают, что поскольку НК РФ не установлен конкретный порядок распределения НДС, организация вправе его установить самостоятельно в своей учетной политике.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ, часть I, II.- М.: Омега-Л, 2011.
2. Налоговый учет: учеб пособие/Л.В. Попова, И.А. Маслова, Е.Л. Малкина.- М.: Издательство «Дело и сервис», 2011. – 368 с.
3. И.М. Александров. Налоги и налогообложение. Учебник. 10-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и Ко, 2009. - 227 с.
4. Колчин С.П. Налоги: учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.-479 с.
5. Краткий курс по налогам и налогообложению. Учебное пособие/ Е.А. Ефимова. – М.: Окей-книга, 2011. - 159 с.
6. Налоги и налогообложение. Учебное пособие/ Крамаренко Л. А., Косов М. Е. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 576 с.
7. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России./ М.Н. Карасев. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 224 с.
8. Специальные налоговые режимы: учебное пособие/ Горина Г. А., Косов М. Е. – М.: ЮНИТИ, 2011.- 127 с.
9. Акулич М.В. Налоговый учет и отчетность: Краткий курс. – СПб.: Питер, 2009.
10. Методология и методика исчисления налогов: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, И.А. Дрожжина.- М.: Дело и Сервис, 2008.-240 с.
11. Практика исчисления налогов: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, И.А. Дрожжина.- М.: Дело и Сервис, 2008.- 288 с.
12. Оптимизация и минимизация налогообложения: готовые способы экономии/ Под ред. Суслова Ю.А.- 2-е изд., доп. и перераб. – М.:Вершина, 2008. – 176 с.
13. Исчисление и уплата страховых взносов в 2010 году: практические рекомендации/И.В. Гейц. – 2-е изд., актуализ. – М.: Дело и Сервис, 2010.- 272 с.
14. Налог на имущество. Практика применения/Под ред. Касьянова Г. Ю. – М.: АБАК, 2011. – 96 с.
15. Щур Д.Л., Шаповалов И.С. Налоговое право: Пособие по изучению (в схемах). – М.: Издательство «Дело и сервис», 2002. – 240 с.
16. Исторические аспекты современной налоговой реформы России, начиная с конца 80-х годов XX века // Институт бизнеса и права Орловского государственного технического университета
17. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008—2010 гг.
18. 4148 дней Алексея Кудрина в Белом доме. Код доступа <http://www.kommersant.ru/doc/1789468>
19. Полтерович В. М. К руководству для реформаторов: некоторые выводы из теории экономических реформ. // Экономическая наука современной России. 2005. № 1(28). С.7-24
20. Кувалин Д. Б. Экономическая политика и поведение предприятий: механизмы взаимного влияния. Код доступа
21. Налогообложение в России в 1992 году. Код доступа <http://newsruss.ru>



Налогообложение в России в 2001 году. Код доступа <http://newsruss.ru/doc/index.php>

23. Назаров В.С. Налоговая система России в 1991–2008 годах. Код доступа <http://www.ru-90.ru/node/1170>

24. Экономика переходного периода. Очерки экономической политики посткоммунистической России. Экономический рост. 2000–2007. М.: Дело, 2009. С. 273.

25. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации <http://info.minfin.ru>

26. Минфин России "Основные направления налоговой политики России на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов" одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 г.

27. Вайсберг В. // Коммерсант «Об основных направлениях налоговой реформы» - 2014. - №9/П. - С.39-45

28. О налоговой политике в России до 2018 года // Финансы. - 2013. - №3 - С.31-32

29. Алексеев В.В. Формирование современной налоговой системы России: истоки и уроки / Алексеев В.В., Алексеев А.В. // Вестн. Рос. Акад. наук. 2012. Т.74. №9.

Св. план 2015, поз. 224

Кожевникова Алла Николаевна

## НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА

Учебное пособие  
для студентов бакалавриата направлений «Экономика»,  
«Менеджмент», «Торговое дело»

---

Подписано в печать

Формат

Тираж 200 экз.

Усл.- печ. л.

Заказ

---

150048, Ярославль, Московский пр., д. 151.

Типография Ярославского ж.д. техникума-филиала МИИТа