

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт управления бизнес-процессами и экономики
Кафедра «Экономика и управление бизнес-процессами»

Г.Ф. Яричина, В.В. Бородкина

**МЕТОДЫ ОПТИМИЗАЦИИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРЕД-
ПРИЯТИЯ**

Учебное пособие

Красноярск

2015

Оглавление

Введение.....	3
Модуль 1. Основы налогообложения	4
Раздел 1. Налоги в экономической системе общества	4
Тема 1.1 Налоги и налоговые отношения современного государства	4
Тема 1.2 Налоговая система РФ, ее построение	12
Раздел 2. Система налогов и сборов Российской Федерации.....	22
Тема 2.1 Налог на добавленную стоимость (НДС).....	22
Тема 2.2 Налог на прибыль организаций.....	33
Тема 2.3 Налог на доходы физических лиц.....	49
Тема 2.4 Налог на имущество организаций.....	58
Тема 2.5 Специальные налоговые режимы	62
Модуль 2. Оптимизация налогообложения.....	77
Раздел 3. Оптимизация налогообложения организаций	77
Тема 3.1 Налоговая нагрузка организаций	77
Тема 3.2 Методы оптимизации налогообложения	96
Заключение	116
Библиография	117

ВВЕДЕНИЕ

Учебно-методическое пособие «Методы оптимизации в налогообложении предприятия» составлена с учетом последних изменений в области налогового законодательства, в том числе положений части первой и части второй Налогового кодекса РФ.

Целью изучения данного курса является обучение студентов на материалах налогового и учетного законодательства основам налогообложения, налогового планирования и оптимизации налоговых платежей предприятия.

Предметом изучения являются:

- налоги и налоговые отношения современного государства;
- система налогов и сборов Российской Федерации;
- принципы и методы налогообложения;
- нормативно-правовые основы оптимизации налогообложения предприятия;
- методы, способы и приемы оптимизации налогообложения предприятия.

В результате изучения курса студенты должны знать основы налогового планирования и должны уметь правильно рассчитывать налоговые обязательства организации перед бюджетом, используя возможности налогового законодательства для оптимизации налоговых платежей.

МОДУЛЬ 1. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Раздел 1. Налоги в экономической системе общества

Тема 1.1 Налоги и налоговые отношения современного государства

Налоги, их роль в экономике государства. Экономическая сущность налогов и сборов

Любому государству для финансового обеспечения своей деятельности необходимы денежные ресурсы, основным источником формирования которых являются средства, которые государство взимает в качестве обязательных платежей с граждан и организаций.

В современных рыночных условиях налоги и сборы являются основным источником доходов федерального, региональных и местных бюджетов. За их счет формируется около 95% федерального бюджета (во Франции – около 95%, в США - свыше 90%, в Германии - около 80%, в Японии - 75%). За счет налоговых доходов государство финансирует расходы, необходимые для реализации основных государственных функций и интересов граждан (обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других задач).

Иные источники формирования бюджетов – неналоговые доходы (от использования и продажи имущества, находящегося в государственной собственности РФ, субъектов РФ и муниципальной собственности; от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями; таможенные пошлины и таможенные сборы) и безвозмездные поступления.

Налоги и сборы как обязательные платежи в бюджет имеют различную правовую природу.

Согласно ст.8 НК РФ **налог** – это индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор – это взнос, уплата которого плательщиком является одним из условий совершения в отношении его государственными органами, органами местного самоуправления и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налог взимается в целях покрытия государственных потребностей, без встречных обязательств со стороны государства по отношению к налогоплательщику. С этой позиции налог является безвозмездным платежом.

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, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Сбор – это возмездный платеж, так как его уплата дает налогоплательщику право на услугу от государства (сборы за выдачу лицензий на осуществление определенных видов деятельности; патентные пошлины; сборы за предоставление информации, сведений, документов; сборы за проведение экспертиз; регистрационные сборы и т.п.).

При уплате сборов большое значение имеет свободное усмотрение плательщика, его мотивация, стремление вступить в публично-правовые отношения с государством.

Цель налогообложения – покрытие совокупных расходов публичной власти. Цель сбора – компенсировать дополнительные издержки государства на оказание плательщику индивидуально-конкретных услуг публично-правового характера.

Функции налогов: фискальная, распределительная, контрольная и регулирующая

На начальном этапе развития капитализма налоговая система рассматривалась, прежде всего, как источник формирования доходов государственного бюджета, т.е. основной *функцией* налогообложения была фискальная.

В дальнейшем, с развитием капитализма, накоплением социальных противоречий, ужесточением экономических кризисов возросла роль налогов как регулирующих, стимулирующих и распределительных инструментов.

В настоящее время, основными функциями, характерными для налоговой системы государства, считаются:

- **фискальная**, состоящая в формировании доходов бюджетов и внебюджетных фондов для осуществления функций государства;
- **распределительная** (социальная), благодаря которой происходит распределение и перераспределение централизованных государственных ресурсов;

- **регулирующая**, заключающаяся в воздействии государства на деловую активность в различных сферах экономики через условия налогообложения;
- **контрольная**, позволяющая оценить эффективность налоговых каналов, выявить необходимость изменений в налоговой политике государства.

Фиск (от лат. *fiscus* – «корзина» или «денежный ящик») – государственная казна, совокупность финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджете страны и во внебюджетных фондах. Основная, первичная цель налогов – фискальная цель – сбор средств на покрытие финансовых потребностей государства. Она характерна для любой налоговой системы любого государства и предопределяет проявление других функций налога.

Через **распределительную** функцию проявляется экономическая сущность налогов как особых инструментов, с помощью которых государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, направляет налоговые доходы на образование, здравоохранение, содержание армии и государственного аппарата управления. Через перераспределение доходов наиболее обеспеченной, работающей части населения на содержание тех, кто не может работать (сирот, пенсионеров, инвалидов), достигается поддержание социального равновесия внутри государства.

Налоги являются важнейшим инструментом регулирования экономики и предпринимательской деятельности. В целенаправленном влиянии государства на развитие экономики и ее отдельных отраслей, структуру и пропорции общественного воспроизводства через условия налогообложения состоит **регулирующая** функция налогов.

Предоставляя налогоплательщикам те или иные налоговые льготы, государство декларирует заинтересованность в развитии определенных отраслей экономики и видов деятельности, стимулирует развитие малого бизнеса, научно-технические разработки, экологические и социальные программы и проекты.

Для налогового регулирования экономики в России используются те же инструменты, что и в других странах: применение пониженной налоговой ставки; полное или частичное освобождение от налога определенного вида деятельности или объекта налогообложения; налоговые вычеты и налоговые кредиты; специальные режимы налогообложения и другие.

К особым формам налогового воздействия на экономическое развитие можно отнести такие инструменты, как ускоренная амортизация и амортизационная премия, использование которых позволяет предприятиям снизить налоги на прибыль и на имущество, ускорить реновационные процессы.

Неэффективность государственного налогового регулирования сдерживает экономический рост, увеличивает диспропорции в производстве и потреблении, способствует развитию теневой экономики.

Контрольная функция налогов позволяет органам государственной власти следить за своевременностью и полнотой выплаты налогов субъектами налогообложения, делать выводы о необходимости внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику.

Функции налога являются взаимосвязанными и взаимозависимыми, благодаря чему реализуется предназначение налога как эффективного регулятора экономических и социальных отношений.

Принципы и методы налогообложения

Налоговая система государства основывается на определенных принципах (правилах) налогообложения.

В 18 веке основоположником классической политической экономии Адамом Смитом были изложены четыре правила (maxims) налогообложения:

- принцип справедливости (всеобщность налогообложения и взимание налогов с учетом возможностей налогоплательщика);

- принцип определенности (сумма, время, способ платежа должны быть точно и заранее известны налогоплательщику);

- принцип удобства (процедура взимания налога должна быть понятна и удобна налогоплательщику);

- принцип экономичности системы налогообложения (целесообразность введения любого налога рассматривается соотношением поступлений от налога и расходов на его администрирование).

Основные начала действующего законодательства о налогах и сборах изложены в *ст. 3 части 1 НК РФ*:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

В соответствии с Конституцией РФ установление общих принципов налогообложения находится в совместном ведении РФ и ее субъектов.

Действующая налоговая система РФ сложилась, в основном, в ходе реформирования налогообложения и законодательного оформления реформ в 2000 - 2009 гг.: совершенствования состава и структуры системы налогов и сборов, повышения качества налогового администрирования, в том числе, отмены неоправданных ограничений, улучшения организации контрольной работы налоговых органов и принципов уплаты налогов.

Были введены 18 глав второй части НК РФ, регулирующие условия и порядок уплаты конкретных налогов и сборов, в том числе 5 глав, регламентирующие специальные налоговые режимы; отменены отдельные налоги, снижены ставки ряда налогов и увеличены налоговые вычеты; реализованы меры налогового регулирования инновационной деятельности.

С 1 января 2010 г. ЕСН отменен; в налоговой системе РФ действует 13 налогов и сборов (в том числе 8 - федеральных, 3 - региональных, 2 - местных) и 5 специальных налоговых режимов.

Для исполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ) необходимы управляю-

щие, организующие, регламентирующие и контролирующие действия государства в сфере налогообложения. Совокупность таких действий определяет **налоговую политику** государства. Налоговая политика является частью государственной экономической политики. Основной целью современной налоговой политики РФ является формирование эффективной налоговой системы, создающей благоприятные условия для экономического роста государства.

Общемировая тенденция в налоговой политике разных стран – облегчение налогового бремени и упрощение налогового администрирования с целью создания оптимальных условий для ведения бизнеса. Согласно исследованиям Всемирного банка сегодня среднестатистическая компания в мире платит в среднем 9,5 различных налогов, производит 31 налоговый платеж и тратит 286 часов на расчет и уплату налогов. Исследования показали также, что за последние пять лет в 104 странах мира проведена 171 реформа, направленная на усовершенствование режима налогообложения предпринимательской деятельности и упрощение порядка налогового администрирования.

Наиболее распространенные внедренные реформы – это реформы по уменьшению ставки налога на доходы корпорации и введение электронного документооборота. Положительное влияние на улучшение позиции России в общемировом налоговом рейтинге оказало снижение ставки налога на прибыль (с 24% до 20%) и активное использование электронной системы подачи налоговой отчетности.

07.07.2011 г. Правительством РФ были одобрены «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов». В документе определено, что приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее - создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инновационной деятельности, в том числе и путем предоставления новых льгот, направленных на ее стимулирование, а также поддержка инвестиций в области образования и здравоохранения. В то же время необходимо сохранить неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень с учетом требований сбалансированности бюджетной системы.

Налоги как инструмент формирования инновационного сектора национальной экономики

Решение приоритетной задачи России – создания инновационной экономики – во многом зависит от эффективности налогового регулирования инновационной деятельности.

Сегодня в ведущих промышленных странах применяются различные виды налоговых льгот, стимулирующих инновационную деятельность, - от исследовательского и инвестиционного налогового кредита до целевых инновационных налоговых льгот, предоставляемых под выполнение важных заказов, программ и проектов по внедрению и использованию результатов НИОКР.

В России государственная политика по налоговому стимулированию инновационной сферы проявилась, в частности, в освобождении от НДС с 1 января 2008 г.:

- выполнения организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий;

- передачи исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Реализованы и другие меры налогового регулирования инновационной деятельности, предусмотренные, главным образом, главами 21 и 25 НК РФ.

Общие условия установления и уплаты налогов. Элементы налогообложения

Налог считается установленным, лишь, когда определены налогоплательщики и общие для всех видов налогов элементы налогообложения.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, согласно *ст. 19 НК РФ*, признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Элементами налогообложения являются:

объект налогообложения – имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров, либо другой объект, с наличием которого возникает обязанность по уплате налога (например, объектом обложения налогом на имущество органи-

зации является имущество, учитываемое на балансе организации в качестве основных средств);

налоговая база – стоимостная, физическая или количественная характеристика объекта налогообложения (базой налога на имущество организации является среднегодовая стоимость основных средств). Общие вопросы исчисления налоговой базы закреплены в *ст. 54 НК РФ*;

налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы: в процентах от стоимости объекта налогообложения (адвалорные ставки), в рублях за тонну, литр и т.д. (твердые или специфические налоговые ставки). Например, ставка налога на имущество организаций – 2,2% от стоимости облагаемого имущества, ставка акцизов на спирт этиловый – 30 руб. 50 коп. за 1 литр. Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами муниципальных образований в пределах, установленных Налоговым кодексом (*ст. 53 НК РФ*);

налоговый период – календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и рассчитывается сумма налога к уплате (*ст. 55 НК РФ*). Налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи по налогу (например, налоговым периодом по налогу на имущество признается календарный год, отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года);

порядок исчисления налога (*ст. 52 НК РФ*) – определяет, кто должен рассчитывать налог (налогоплательщики, налоговые агенты, или налоговые органы), а также алгоритм его расчета;

порядок и сроки уплаты налогов и сборов – определяются календарной датой или истечением какого-либо периода времени.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (*ст. 56 НК РФ*).

Налоговые льготы могут выступать в виде уменьшения ставки налога, вычетов из облагаемого дохода, полного или частичного освобождения от налогообложения отдельных видов деятельности и др.

Тема 1.2 Налоговая система РФ, ее построение

Налоговая система РФ и ее построение

Налоговая система может быть определена как совокупность налогов и сборов, взимаемых в государстве, а также форм и методов её построения. Её элементами являются: налоговое законодательство, совокупность налогов и сборов, механизм налогового администрирования, действующие условия налогообложения (права и ответственность участников налоговых правоотношений, система налоговых органов, принципы налогообложения).

Налоговая система РФ представлена тремя уровнями и включает:

- федеральные налоги и сборы;
- региональные налоги и сборы (налоги и сборы субъектов РФ);
- местные налоги и сборы.

Наряду с этими налогами и сборами в целях налоговой поддержки малого предпринимательства установлены специальные налоговые режимы.

Классификация налогов и сборов. Федеральные, региональные и местные налоги. Состав, особенности установления и введения в действие налогов разных уровней. Специальные налоговые режимы

Существует множество группировочных признаков, по которым можно классифицировать налоги и сборы.

Классификация налогов *по уровню государственного управления* обусловлена действующей в России трехуровневой системой взимания налогов: **федеральные** налоги и сборы, **региональные и местные** налоги.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

Согласно *ст. 13 НК РФ* к федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость (НДС);
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ);
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

8) государственная пошлина.

Федеральные налоги и сборы, а также налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами, полностью или частично закрепляются за федеральным бюджетом, бюджетами субъектов РФ, бюджетами муниципальных районов, бюджетами городских округов и бюджетами городских и сельских поселений. Нормативы зачислений федеральных налогов и сборов, а также налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в бюджеты разных уровней бюджетной системы РФ установлены Бюджетным кодексом РФ.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Данные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах.

К региональным налогам согласно *ст. 14 НК РФ* относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Доходы от этих налогов полностью подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Данные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

К местным налогам согласно относятся (*ст. 15 НК РФ*):

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) торговый сбор.

Доходы от этих налогов полностью подлежат зачислению в бюджеты поселений, городских округов и муниципальных районов.

При установлении региональных и местных налогов соответственно законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ и представительными органами муниципальных образований определяются в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, следующие элементы налогообложения: *налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов*. Иные элементы налогообложения по этим налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ и представительными органами муниципальных образований могут устанавливаться *налоговые льготы* (в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ), основания и порядок их применения.

Не могут быть установлены федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

В случаях, предусмотренных НК РФ, устанавливаются и применяются **специальные налоговые режимы**, предусматривающие особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных и региональных налогов. Введение специальных налоговых режимов в виде льготных систем налогообложения малого предпринимательства направлено на снижение налогового бремени для налогоплательщиков, упрощение процедуры налогообложения и администрирования.

К специальным налоговым режимам относятся (*ст. 18 НК РФ*):

- 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.

По способу взимания во многих странах налоги классифицируются как *прямые и косвенные*.

Объектами прямого налогообложения являются доходы и имущество налогоплательщика. Примеры прямых (подходно-имущественных) налогов: налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налог на имущество организаций.

Объектом косвенного налогообложения является оборот, т.е. реализация товара, услуги. Косвенные налоги (НДС, акцизы) включаются в цену товаров, работ, услуг и их конечным плательщиком является покупатель.

В зависимости от категории плательщика различают:

- налоги с организаций;
- налоги с физических лиц;
- общие налоги для физических лиц и организаций.

Налоги с организаций – это налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций.

Налогообложение исключительно граждан осуществляется посредством взимания налога на доходы физических лиц и налога на имущество физических лиц.

Плательщиками иных налогов и сборов, в том числе, предусмотренных специальными налоговыми режимами, являются как организации, так и физические лица.

В зависимости от характера использования налоги и сборы делят на:

- *налоги общего назначения (общие)*, формирующие бюджет в целом и используемые на общие государственные цели;
- *целевые налоги*, предназначенные для покрытия определенных расходов (например, транспортный и земельный налоги).

По характеру действующих ставок различают налоги:

- пропорциональные;
- прогрессивные;
- регрессивные.

Пропорциональное налогообложение обусловлено применением пропорциональных ставок, размер которых не зависит от размера облагаемой базы. Примерами пропорциональной ставки могут служить, в частности, ставки налогов на прибыль, на добавленную стоимость и др.

Размер прогрессивных ставок увеличивается с увеличением налогооблагаемой базы. Примером может служить ставка транспортного налога, которая растет с увеличением мощности транспортных средств.

При регрессивном налогообложении ставки налогов уменьшаются с увеличением облагаемой базы. До 1 января 2010 по регрессивным ставкам рассчитывался единый социальный налог.

Участники налоговых правоотношений. Система налоговых органов. Налогоплательщики и налоговые агенты. Права, обязанности и ответственность налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются (ст.9):

- 1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ *налогоплательщиками или плательщиками сборов*;
- 2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ *налоговыми агентами*;

3) *налоговые органы* (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) *таможенные органы* (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы).

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются участники налоговых правоотношений, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В соответствии с НК РФ *плательщиками налогов и сборов* являются:

- российские организации - юридические лица (коммерческие и некоммерческие);
- иностранные организации;
- физические лица.

Налогоплательщики и плательщики сборов *имеют право*:

- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующем налоговом законодательстве, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков и налоговых органов, а также получать формы налоговых деклараций и разъяснения о порядке их заполнения;

- получать от Министерства финансов РФ, финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ, субъектов РФ и нормативных актов муниципальных образований о налогах и сборах;

- использовать налоговые льготы в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

- требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

- реализовывать иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Обязанностями налогоплательщиков и плательщиков сборов перед государством в соответствии с налоговым законодательством являются:

- регистрация и постановка на учет в налоговом органе;
- ведение учета объектов налогообложения;
- исчисление налогов и других обязательных платежей;
- составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности в установленные сроки;
- уплата налогов и других обязательных платежей в порядке и в сроки, установленные налоговым законодательством;
- выполнение законных требований налогового органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства;
- иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Обязанности налогоплательщиков в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ предусмотрены таможенным законодательством РФ.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщики (плательщики сборов) несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

В частности, организации и индивидуальные предприниматели являются налоговыми агентами по НДФЛ, так как при начислении заработной платы и других выплат работникам, они исчисляют НДФЛ, удерживают его из суммы, причитающейся работнику, и перечисляют налог в бюджет. Налогоплательщиками при этом являются работники, из средств которых уплачивается НДФЛ.

Налоговые агенты сами являются налогоплательщиками, обязанными платить установленные для них налоги (на прибыль, на имущество, НДС, земельный и транспортный налоги и другие).

Особенности исполнения обязанностей налоговых агентов установлены соответствующими главами части второй НК РФ.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему, в которую входят Федеральная налоговая служба (ФНС) России и её территориальные органы.

ФНС является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

ФНС находится в ведении Министерства финансов РФ – федерального органа исполнительной власти, ответственного за проведение единой налоговой политики на территории России.

ФНС России руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными законами, актами Президента и Правительства РФ, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ, а также Положением о ФНС России.

ФНС осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы: управления Службы по субъектам РФ, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по городам и районам, инспекции Службы межрайонного уровня.

Межрегиональные инспекции реализуют свои полномочия в отношении крупнейших налогоплательщиков не по территориальному признаку, а по конкретным отраслям на всей территории РФ: нефтяной, газовой, строительной, энергетической, металлургической, транспортной, оборонной и другим.

Налоговые органы работают во взаимодействии с другими федеральными, региональными и местными органами исполнительной власти, государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Таможенные органы пользуются правами и исполняют обязанности налоговых органов при перемещении товаров через таможенную границу РФ в соответствии с таможенным законодательством РФ, НК РФ, иными федеральными законами.

В состав таможенных органов входят: Федеральная таможенная служба (осуществляющая непосредственное руководство по таможенному контролю и надзору), региональные таможенные управления РФ, таможни РФ, таможенные посты РФ.

Формы и методы налогового контроля; налоговые проверки и их виды. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Обязанность по уплате налогов является безусловной, то есть каждый обязан платить установленные виды налогов и сборов. В соответствии со ст. 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налоговые органы обязаны осуществлять контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения

объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и др.

В целях осуществления налогового контроля налоговые органы вправе:

-требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы по формам и (или) форматам в электронном виде, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, сборов;

-проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

-определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике;

-требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

-взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ.

Статья 87 НК РФ предусматривает **два вида налоговых проверок** налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

-камеральные налоговые проверки;

-выездные налоговые проверки.

Единая цель обоих видов проверок: контроль над соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Основным отличием является тот факт, что камеральная проверка охватывает тех лиц, которые представляют в налоговые органы декларации и иные документы, то есть это весьма *широкий круг налогоплательщиков*. *Выездная* налоговая проверка проводится *выборочно*.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий *трех календарных лет, предшествующих году*, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено ст. 89 НК РФ.

Налоговые органы *не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период*. Также они *не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года*.

Выездная налоговая проверка *не может продолжаться более двух месяцев*.

Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа *в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета)*.

Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых документов, а также их непредставление в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Налоговым правонарушением, согласно ст.106 НК РФ, признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) действие или бездействие налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут как организации, так и физические лица. Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в следующих размерах (главы 16 и 18 НК РФ):

Вид нарушения	Санкция (взыскание штрафа в размере)
Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе	10 тысяч рублей
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	10 % от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей
Нарушение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке	5 тысяч рублей
Непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	5 % неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 тысячи рублей

Вид нарушения	Санкция (взыскание штрафа в размере)
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме	200 рублей
Те же деяния, совершенные умышленно	80 тысяч рублей
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода	10 тысяч рублей
Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	30 тысяч рублей
Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тысяч рублей
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	20 % от неуплаченной суммы налога (сбора)
Те же деяния, совершенные умышленно	40 % от неуплаченной суммы налога (сбора)
Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) налоговым агентом в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению	20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах	200 рублей за каждый непредставленный документ
Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями	10 тысяч рублей
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу	5 тысяч рублей
Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	20 тысяч рублей
И др.	

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих

действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознать.

Раздел 2. Система налогов и сборов Российской Федерации

Система налогов и сборов представляет собой совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке на территории РФ.

Ниже приведено краткое сравнение наиболее распространенных систем налогообложения: общая система налогообложения (ОСН), упрощенная система налогообложения (УСН), система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог), патентная система налогообложения.

Система налогообложения (н/о)	ОСН	УСН	ЕСХН	ЕНВД	Патентная система
Налоги, уплачиваемые независимо от применяемой системы н/о	НДФЛ с заработной платы сотрудников Транспортный налог Земельный налог Сборы за загрязнение окружающей среды				
Акцизы (+ платят /- не платят)	+	-			
		При производстве подакцизных товаров предприятие не может применять УСН и ЕСХН. Кроме того, в отношении подакцизных товаров не возможно применение ЕНВД и патентной системы			
НДС (+ платят /- не платят)	+	-			
		При применении УСН, ЕСХН, ЕНВД и патентной системы налогообложения предприятия освобождаются от уплаты НДС Однако, предприятие является налогоплательщиком НДС, если оно осуществляет ввоз товаров на таможенную территорию РФ			
Налог на имущество организаций (+ платят /- не платят)	+	-			
		При применении УСН, ЕСХН, ЕНВД и патентной системы н/о предприятия освобождаются от уплаты налога на имущество организаций			

Тема 2.1 Налог на добавленную стоимость (НДС)

НДС является федеральным косвенным налогом и представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях

производства и обращения. Налог на добавленную стоимость – один из базовых источников формирования бюджетов более чем 90 государств мира.

Появление НДС в России связано с началом рыночных реформ начала 90-х годов и сегодня этот налог является крупнейшим в структуре налоговых поступлений в бюджет РФ.

НДС установлен 21 главой Налогового кодекса РФ.

Плательщики налога (ст. 143 НК РФ):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей плательщиков НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца полученная ими сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб.

Пример. Выручка организации от реализации продукции (включая НДС) составила:

- в феврале – 625 400 руб.;
- в марте – 578 200 руб.;
- в апреле – 708 000 руб.

Сумма выручки за три месяца без НДС: $625\,400 - 95\,400 + 5282\,000 - 88\,200 + 708\,000 - 108\,000 = 1\,620\,000$ руб.

Организация может быть освобождена от уплаты НДС с мая отчетного года.

Это положение не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Освобождение от обязанностей плательщика НДС не применяется в отношении операций по ввозу товаров на таможенную территорию РФ.

Объект налогообложения (ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в т.ч. реализация предметов залога, а также передача имущественных прав. В целях исчисления НДС реализацией товаров (работ, услуг) признается передача права собственности на товары, выполнение работ, оказание услуг, в том числе, на *безвозмездной* основе;

- передача на территории РФ товаров, выполнение работ, услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в т.ч. через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Местом реализации товаров признается территория РФ, если (ст.147):

- товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

Местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если (ст.148):

1) работы (услуги) связаны непосредственно с имуществом, находящимся на территории РФ. К таким работам (услугам) относятся строительно-монтажные, ремонтные, сборочные, реставрационные работы, работы по техническому обслуживанию имущества, услуги по аренде;

2) услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта фактически оказаны на территории РФ;

3) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ. Это правило распространяется только на следующие работы (услуги):

- передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских или иных аналогичных прав;
- консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, рекламные услуги, услуги по обработке информации, а также услуги при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- разработка, адаптация и модификация программ для ЭВМ и баз данных;
- предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;
- сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- агентские услуги;

Пример. Российская фирма оказывает консультационные услуги иностранной компании, осуществляющей деятельность в России через постоянное представительство. Следовательно, место реализации этих услуг – Россия и их реализация облагается НДС.

4) услуги по перевозке и транспортировке товаров (за исключением товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита) оказаны российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, и пункт отправления и (или) назначения находятся на территории РФ;

5) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможен-

ного транзита, оказаны организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ;

б) услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа по территории Российской Федерации оказываются российскими организациями.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), то её местом признается место реализации основных работ (услуг).

Не признаются объектом налогообложения:

1) операции, не являющиеся реализацией товаров, работ или услуг:

- обращение российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

- передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества организации ее правопреемнику 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;

- вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

- иные операции в случаях, предусмотренных *п. 3 ст. 39 НК РФ*.

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;

3) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

4) операции по реализации земельных участков (долей в них) и иные операции, предусмотренные *п. 2 ст. 146 НК РФ*.

Операции, признаваемые объектом налогообложения по НДС, но не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) определены *ст. 149-150 НК РФ*:

1) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ;

2) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств, включая автотранспорт; материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков, линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

- медицинских услуг, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию; услуг по диагностике, профилактике и лечению по перечню, утверждаемому Правительством РФ; по сбору у населения крови и др.;

- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;

- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях и студиях;

- исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

- прочих товаров и услуг, предусмотренных *ст. 149 НК РФ*.

Также *освобождаются от налогообложения* на территории РФ следующие операции:

- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации);

- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности;

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

- иные операции, предусмотренные *ст. 149 НК РФ*.

В случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, освобождаемые от налогообложения, налогоплательщик обязан вести их *раздельный учет*.

Не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ:

- товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;
- технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в РФ, по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа, а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- других товаров и имущества, предусмотренных *ст. 150 НК РФ*.

Особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации определены *ст. 151-152 НК РФ*.

Налоговая база определяется налогоплательщиком *в зависимости от особенностей реализации* произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При реализации товаров, работ, услуг налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров), без НДС. В соответствии со статьей 40 НК РФ для целей налогообложения принимается рыночная цена товаров, работ или услуг,

При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг налоговая база определяется исходя из суммы полученной предоплаты с учетом НДС. В налоговую базу не включается предоплата, полученная в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг:

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев;
- облагаемых по налоговой ставке 0 процентов;
- не подлежащих налогообложению.

При передаче товаров, работ, услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при расчете налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг).

Пример. Организация приобрела и передала собственному дому отдыха посуду на сумму 5 тыс. руб. Расходы на содержание дома отдыха не уменьшают налогооблагаемую прибыль, поэтому налоговая база равна 5000 руб., а сумма НДС, которую необходимо начислить к уплате в бюджет, – 900 руб. ($5000 \times 18\%$).

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ (сумма фактических расходов налогоплательщика на их выполнение).

Пример. Организация строит своими силами гараж. Затраты на разработку проектно-сметной документации составили 20 тыс. руб., на приобретение материалов для строительства – 90 тыс. руб., на заработную плату рабочих (включая отчисления на социальные нужды) – 50 тыс. руб., амортизация строительных машин и механизмов – 6 тыс. руб. Налоговая база равна 166 тыс. руб.

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

- таможенной стоимости ввозимого товара
- ввозной таможенной пошлины
- акцизов (по подакцизным товарам).

При реализации на территории РФ товаров, работ, услуг иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется *налоговыми агентами* как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС.

При этом налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Иные особенности определения налоговой базы в зависимости от вариантов реализации (при реализации предприятия в целом, при передаче имущественных прав и др.) приведены в ст.154 - 162 НК.

Кроме того, *в налоговую базу включаются*:

- средства, полученные за реализованные товары, работы и услуги в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

- проценты (дисконт) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, по товарному кредиту. В налоговую базу включаются проценты в части, превышающей ставку рефинансирования Центрального банка РФ (ЦБ РФ), действующую в периодах, за которые производится расчет процентов;

- полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств, если эти обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС.

Пример. Организация 8 января реализовала продукцию за 200 тыс. руб., включая НДС. В счет оплаты от покупателя получен вексель «по предъявлению» номиналом 200 тыс. руб. под 15 %

годовых. Вексель предъявлен покупателю продукции 7 февраля и в тот же день оплачен им в полной сумме (включая проценты). Ставка рефинансирования ЦБ РФ в рассматриваемом периоде составляла 9 % годовых. В налоговую базу включаются 986 руб. $(200 \text{ тыс. руб.} \times (15\% - 9\%) / 365 \text{ дней} \times 30 \text{ дней})$.

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

Момент определения налоговой базы при реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) для целей налогообложения *в общем случае* определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случаях, если товар не отгружается, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к отгрузке товара.

При реализации товаров (работ, услуг), вывезенных в таможенном режиме экспорта через границу РФ моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных *ст. 165 НК РФ*.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления моментом определения налоговой базы является последнее число каждого налогового периода.

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, момент определения налоговой базы определяется как день совершения указанной передачи товаров, работ, услуг.

Налоговые ставки (*ст. 164 НК РФ*):

- **0 %** при реализации:

товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы соответствующих документов;

услуг, связанных с экспортом и импортом товаров (закрытый перечень таких услуг, приведен в *пп. 2.1 - 2.8 п. 1 ст. 164 НК РФ*);

товаров (работ, услуг) в области космической деятельности;

товаров для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами и личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств;

- **10 %** при реализации:

некоторых продовольственных товаров (мяса, мясопродуктов, молока, сахара, соли и др.);

товаров для детей (швейных изделий, обуви, колясок, кроваток и пр.). Перечень продовольственных товаров и товаров для детей приведен в *ст. 164 НК*;

периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением изданий рекламного и эротического характера;

лекарственных средств и изделий медицинского назначения отечественного и зарубежного производства;

- **18 %** при реализации товаров, не указанных в предыдущих пунктах.

Сумма налога определяется расчетным методом при получении денежных средств в виде:

- авансовых платежей,

- финансовой помощи,

- процента (дисконта) по векселям и товарному кредиту,

- выручки от реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки,

- в иных случаях, в том числе, при удержании налога налоговыми агентами.

Для определения суммы НДС при этом используется расчетная ставка **18/118 (или 10/110, если основная ставка – 10%)**.

Пример. Организация получила средства в виде авансового платежа под предстоящую поставку товара в размере 100 тыс. руб. Реализация товара облагается по ставке 18%, поэтому сумма НДС с полученного аванса составит 15,254 тыс. руб. (100 тыс. руб. × 18/118).

Порядок исчисления налога.

Сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет, рассчитывается путем умножения налоговой базы на ставку налога.

НДС рассчитывается по итогам каждого налогового периода по всем налогооблагаемым операциям. Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется сложением сумм НДС по всем налогооблагаемым операциям.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, начисленную к уплате в бюджет, на **налоговые вычеты** (*ст. 171*).

Вычетам подлежит НДС (так называемый «входной НДС») по товарам, работам, услугам, приобретенным:

- для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения;

- для перепродажи.

«Входной» НДС покупатель вправе принять к вычету, только при одновременном соблюдении следующих условий:

- имеется оформленный надлежащим образом счет-фактура;
- приобретенный товар (работа, услуга) приняты к учету;
- приобретенный товар (работа, услуга) предназначены для использования в операциях, облагаемых НДС.

Порядок применения налоговых вычетов предусмотрен *ст. 172 НК РФ*.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма начисленного НДС.

Пример. В первом квартале организацией отгружен товар на сумму 236 тыс. руб., включая НДС, получена предоплата под предстоящую поставку в размере 118 тыс. руб. В этом же налоговом периоде оприходованы материалы на сумму 120 тыс. руб., включая НДС. Все условия принятия «входного» НДС к вычету выполнены.

В данном примере НДС к начислению

в составе выручки: $236 \text{ тыс. руб.} \times 18/118 = 36 \text{ тыс. руб.}$

в составе полученного аванса: $118 \text{ тыс. руб.} \times 18/118 = 18 \text{ тыс. руб.}$

НДС по приобретенным материалам («входной»): $120 \text{ тыс. руб.} \times 18/118 = 18,3 \text{ тыс. руб.}$

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит $36 + 18 - 18,3 = 35,7 \text{ тыс. руб.}$

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии с установленным порядком, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных *ст. 176 НК РФ*.

Документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению является счет-фактура (*ст. 169 НК РФ*).

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм предоплаты продавцом (поставщиком, подрядчиком) выставляются покупателю (заказчику) соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня получения сумм предоплаты.

Обязательные реквизиты счета-фактуры, выставяемого при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, получении предоплаты, указаны в *ст. 169 НК РФ*.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением требований, не являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению.

По операциям, не подлежащим налогообложению, а также при освобождении лиц от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению в соответствии со *ст. 149 НК РФ*.

Суммы НДС не подлежат вычету, а включаются в стоимость соответствующих товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях их использования:

- 1) при производстве или реализации товаров, работ, услуг:
 - не подлежащих обложению НДС;
 - местом реализации которых не признается территория РФ.
- 2) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг:
 - лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС;
 - для производства товаров, работ, услуг, операции по реализации которых не облагаются НДС.

Пример. Организацией приобретено сырье для изготовления протезно-ортопедических изделий, реализация которых не облагается НДС. Налог по приобретенному сырью не подлежит вычету, а включается в стоимость этого сырья.

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций.

При отсутствии такого учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается.

Налоговый период (в том числе для налоговых агентов) устанавливается как квартал.

Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет.

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет на территории Российской Федерации, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Контрольные вопросы

1. Каковы условия освобождения организаций и индивидуальных предпринимателей от обязанностей плательщиков НДС?
2. В каких случаях местом реализации товаров признается территория РФ?
3. Перечислите операции, не признаваемые объектом обложения НДС.
4. Подлежит ли налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ ценных бумаг?
5. Как определяется налоговая база по НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления?
6. Как определяется налоговая база по НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ?
7. В каких случаях применяется нулевая ставка по НДС?
8. В каких случаях сумма НДС определяется расчетным методом?
9. При каких условиях покупатель вправе принять «входной» НДС к вычету?
10. Каким образом исчисляется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, по итогам налогового периода?
11. Какой документ, служит основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению?
12. В каких случаях сумма НДС не подлежит вычету, а включается в стоимость товаров, работ, услуг?

Тема 2.2 Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль является прямым федеральным налогом, одним из важнейших в налоговой системе РФ. Во второй части Налогового кодекса ему посвящена глава 25.

Плательщиками налога на прибыль организаций признаются (ст.246 НК РФ):

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

Объектом налогообложения (ст.247 НК РФ) является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признается:

- для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ (в виде дивидендов, процентов по ценным бумагам, от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности, от сдачи в аренду имущества, используемого на территории РФ, иные аналогичные доходы).

Налоговым периодом (ст.285 НК РФ) по налогу признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Порядок определения доходов. Классификация доходов (ст.248 НК РФ)

К доходам относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации). Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ);

- внереализационные доходы.

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

Доходами от реализации (ст.249 НК РФ) признается выручка от реализации продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав, без НДС и акцизов в денежной и (или) натуральной формах.

Пример. Организация реализовала товар за 236 тыс. руб. (в том числе НДС – 36 тыс. руб.) и выполнила работы на сумму 59 тыс. руб. (в том числе НДС – 9 тыс. руб.). Доходы, включаемые в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, составят 250 тыс. руб. (236–36) + (59–9).

Внереализационными доходами (ст.250 НК РФ) признаются доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком РФ;
- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не являются доходами от реализации;
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности, если такие доходы не являются доходами от реализации;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- в виде сумм восстановленных резервов;
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ;
- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;
- в виде сумм кредиторской задолженности;
- в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;
- др.

Пример. В ходе инвентаризации имущества организацией выявлены излишки сырья и материалов, рыночная стоимость которых составила, соответственно, 20 и 8 тыс. руб. В состав внереализационных доходов, увеличивающих налогооблагаемую прибыль, необходимо включить 28 тыс. руб.

При определении налоговой базы **не учитываются доходы**, полученные:

- в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- в виде взносов в уставный (складочный) капитал организации;
- др.

Расходы. Группировка расходов (ст.252 НК РФ). Для определения прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ при условии, что эти затраты произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на **расходы, связанные с производством и реализацией**, и **внепроизводственные** расходы.

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте и (или) условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

1. Расходы, связанные с производством и реализацией (ст.253 НК РФ) включают:

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

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

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

К **материальным расходам**, в частности, относятся затраты на приобретение:

сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (например, транспортных услуг) и др.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без НДС), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

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

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

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

- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

- начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, за совмещение профессий, за работу в тяжелых и вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, бесплатного жилья;

- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпусков, выполнения государственных и общественных обязанностей;

- денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

- надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

- надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда);

- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

- имущество некоммерческих организаций;

- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства и другие аналогичные объекты);

- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;

- др.

Из состава амортизируемого имущества (в целях исчисления налога на прибыль) исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Под **основными средствами** понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Амортизируемое имущество распределяется по десяти амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства в соответствии с законодательством РФ, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

С 1 января 2011 г по таким активам, как исключительное право на изобретение (промышленный образец, полезную модель), на использование программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, на селекционные

достижения и владение ноу-хау, налогоплательщики вправе самостоятельно установить срок полезного использования, который не может быть меньше двух лет.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости.

Налогоплательщик имеет право списывать в расходы не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) от первоначальной стоимости основных средств сразу в том месяце, в котором начинает их амортизировать. То же – в отношении расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Этот порядок получил название амортизационной премии.

В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов:

- линейным;
- нелинейным.

Линейный метод начисления амортизации применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, нематериальным активам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из двух методов. Метод начисления амортизации отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации.

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

$$K = (1/n) \times 100, \%$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

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

Пример. Организацией в марте приобретено оборудование, первоначальной стоимостью 120 тыс. руб. Срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев), т.е. объект входит в третью амортизационную группу. Начисление амортизации по объекту начинается с первого апреля, и тогда же списывается на расходы 30 % его первоначальной стоимости (36 тыс. руб.). Амортизация начисляется ежемесячно в размере 1,4 тыс. руб. $((120 - 36)/60)$.

При применении *нелинейного* метода начисления амортизации используется следующий порядок начисления амортизации.

На 1-е число налогового периода для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе) (без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом).

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times k/100$$

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (*ст. 259.2 НК РФ*):

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

В случае если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается до нуля, такая амортизационная группа ликвидируется.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации повышающий коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа;

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации повышающий коэффициент, но не выше 3:

1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы организации на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами.

*Расходы на ремонт основных средств, на освоение природных ресурсов, на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), на обязательное и добровольное страхование имущества, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как **прочие расходы**.*

К **прочим расходам**, связанным с производством и реализацией, относятся также:

- суммы налогов и сборов, за исключением налогов, не признаваемых расходами для целей налогообложения (налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду);
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
- расходы на командировки, в частности на проезд работника к месту командировки и обратно, наем жилого помещения, суточные и др.
- расходы на юридические, информационные, консультационные, аудиторские услуги;
- представительские расходы (в течение отчетного периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот период);
- расходы на канцелярские товары, на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, на оплату услуг связи;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных (по лицензионным соглашениям с правообладателем). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 40 000 рублей;
- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Пример. В феврале 2009 г. организация провела переговоры с иностранными партнерами. Расходы на проведение официального обеда, транспорт составили 200 000 руб.

В I квартале расходы фирмы на оплату труда составили 3 млн. руб. Сумма представительских расходов, которую фирма может учесть для целей налогообложения в I квартале 2009 г., составит: $3 \text{ млн. руб.} \times 4\% = 120 \text{ тыс. руб.}$ Остальные расходы в размере 80 тыс. руб. налогооблагаемую прибыль I квартала не уменьшают.

Внереализационные расходы. В их состав включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

- расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам;
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам;

- судебные расходы и арбитражные сборы;
- расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств;
- расходы на услуги банков;
- другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст.270 НК РФ). При определении налоговой базы не учитываются расходы:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет или государственные внебюджетные фонды;
- в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;
- в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- в виде сумм материальной помощи работникам;
- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или спортивных мероприятий, подписки, и другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;
- иные соответствующие расходы.

Порядок признания доходов и расходов при методе начисления. Метод начисления означает, что доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества или имущественных прав.

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

Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе. При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Организации (за исключением банков) имеют право на использование кассового метода, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Налоговая база (ст.274 НК РФ). Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от основной ставки, определяется налогоплательщиком отдельно.

Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. Доходы от реализации, а также внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются, исходя из цены сделки (рыночной цены) без налога на добавленную стоимость, акциза.

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

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

Особенности определения налоговой базы по банкам, страховщикам, негосударственным пенсионным фондам, профессиональным участникам рынка ценных бумаг, операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также иным операциям устанавливаются с учетом соответствующих положений НК РФ.

Налогоплательщики, понесшие убытки в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налоговые ставки (ст.284 НК РФ). Основная налоговая ставка составляет 20 %, при этом:

- сумма налога, исчисленная по ставке в размере 2,0 %, зачисляется в федеральный бюджет;

- сумма налога, исчисленная по ставке в размере 18 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, может быть понижена законами субъектов РФ для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 %.

В отношении отдельных видов доходов *ст.284* установлены налоговые ставки, отличные от основной ставки:

Вид дохода	Налоговая ставка, %
Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство (за исключением доходов, перечисленных в <i>пп. 2 п. 2, п.3, п. 4 ст. 284 НК РФ</i>)	20
Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок	10
Доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами	9
Доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также российскими организациями от иностранных организаций	15
Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, указанным в <i>пп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ</i>	15
Доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по иным доходам, указанным в <i>пп. 2 п. 4 ст. 284 НК РФ</i>	9
Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, и иные доходы, указанные в <i>пп. 3 п. 4 ст. 284 НК РФ</i>	0
Прибыль, полученная Центральным банком РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»	0

Сумма налога, исчисленная по налоговым ставкам, отличным от основной ставки, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей (*ст.286НК РФ*). Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода.

В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном НК РФ.

Статьей 286 НК РФ определены организации, которые уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Сроки и порядок уплаты налога. Налоговая декларация (ст.289 НК РФ). Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения соответствующие налоговые декларации. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый учет (ст.313 НК РФ). Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

Период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).

Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде (выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства, покупных товаров, имущества).

Сумма расходов, связанных с производством и реализацией, произведенных в отчетном (налоговом) периоде и уменьшающих сумму доходов от реализации.

Прибыль (убыток) от реализации товаров, работ, услуг собственного производства, покупных товаров, имущества.

Сумма внереализационных доходов.

Сумма внереализационных расходов.

Прибыль (убыток) от внереализационных операций.

Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период составит: *сумма доходов от реализации + сумма внереализационных доходов – сумма расходов, связанных с производством и реализацией – сумма внереализационных расходов.*

Пример. В 1 квартале текущего года организацией реализованы продукция на сумму 236000 руб. (в том числе НДС – 36000 руб.) и объект основных средств (после 2-х лет эксплуатации) – за 59000 руб. (в том числе НДС – 9 000 руб.); признан штраф в размере 3 тыс. руб. за нарушение договорных обязательств. Первоначальная стоимость объекта – 200 тыс. руб., срок полезного использования – 5 лет.

Сумма доходов от реализации продукции и основных средств (без НДС) равна 250 000 руб. Остаточная стоимость объекта, уменьшающая сумму доходов от реализации, составила 120 000 руб. (200 000 руб. – 200 000 руб. / 5 лет × 2 года).

Налоговая база за отчетный период составит 127 000 руб. (250 000 – 120 000 – 3), сумма авансового платежа по налогу на прибыль – 25400 руб. (127 000 руб. × 20%).

Особенности ведения налогового учета доходов и расходов по **банкам, страховым организациям, сделкам с ценными бумагами и другим операциям** приведены в соответствующих статьях *главы 25 НК РФ*.

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте классификацию доходов и расходов организации, учитываемых при налогообложении прибыли организации.
2. Какие доходы (расходы) относят к внереализационным?
3. Какое имущество организации относят к амортизируемому имуществу?
4. К имуществу какой амортизационной группы применяется исключительно линейный метод начисления амортизации?
5. В каких случаях налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации повышающий коэффициент не выше 3?
6. Каковы ставки налога на прибыль?
7. Каков порядок уплаты в бюджет налога на прибыль?
8. Назовите сроки представления налоговой отчетности и уплаты налога на прибыль.

Тема 2.3 Налог на доходы физических лиц

Налогоплательщики (ст.207 НК РФ). Плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица:

- налоговые резиденты РФ;
- нерезиденты, получающие доходы от источников, расположенных в РФ.

Налоговыми резидентами являются физические лица, которые находятся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от времени фактического нахождения в России налоговыми резидентами РФ признаются:

- российские военнослужащие, проходящие службу за границей;
- сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Объектом обложения ((ст.247 НК РФ)) для налоговых резидентов РФ является доход, полученный от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ, а для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, – доход, полученный только от источников в РФ.

Российские организации и индивидуальные предприниматели, от которых налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Указанные российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации являются налоговыми агентами.

Налоговые ставки (ст.224 НК РФ). Налоговым кодексом предусмотрена единая налоговая ставка – 13%, повышенные налоговые ставки – 15%, 30% и 35%, пониженная – 9% .

Ставка в размере **13%** предусмотрена в отношении большинства доходов, получаемых налоговыми резидентами РФ.

Ставка в размере **15%** устанавливается в отношении доходов нерезидентов в виде дивидендов, полученных от российских организаций. Остальные доходы нерезидентов облагаются НДФЛ по ставке **30 %**.

Ставка НДФЛ в размере **35%** устанавливается в отношении следующих доходов:

1) *стоимости любых выигрышей и призов*, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в размерах, не превышающих 4000 рублей по каждому основанию за налоговый период;

- 2) *при получении процентных доходов* по вкладам в банках в части их превышения над суммой процентов, рассчитанной:

- по рублевым вкладам - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в течение периода, за который начислены проценты, увеличенной на пять процентных пунктов;

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

3) *материальной выгоды*, полученной

- в результате экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей;

- при приобретении товаров (работ, услуг) у лиц, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, по более низкой цене, чем обычная цена (*п. 3 ст. 212 НК РФ*);

- при приобретении ценных бумаг.

При получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам налоговая база определяется:

- по рублевым займам (кредитам) – как превышение суммы процентов по займу (кредиту), исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам (кредитам) - как превышение суммы процентов по займу (кредиту), исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Пример. В январе организация выдала работнику заем в сумме 50 000 руб. под 5 % годовых, сроком на один год. Проценты, начисленные исходя из условий договора, составляют 2500 руб.: $(50\,000 \times 5\%)$ и уплачиваются работником при возврате займа.

Проценты, исчисленные исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, составляют 3000 руб.: $(50\,000 \times 2/3 \times 9\%)$, при условии, что ставка рефинансирования ЦБ РФ в январе 2010 г., составляет 9% годовых. Сумма НДФЛ с материальной выгоды – 175 руб.: $(3000 - 2500) \times 35\%$.

Налоговую базу в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах, определяет не налогоплательщик, а налоговый агент. Он же исчисляет, удерживает из дохода налогоплательщика и перечисляет в бюджет сумму НДФЛ.

Налогообложение по ставке **9%** производится:

- при получении дивидендов (*п. 4 ст. 224 НК РФ*);
- при получении процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г. (*п. 5 ст. 224 НК РФ*).

При определении налоговой базы (*ст. 210 НК РФ*) учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

К доходам, полученным в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата (полностью или частично) организациями или индивидуальными предпринимателями за налогоплательщика товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения;
- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в его интересах работы и услуги на безвозмездной основе.

Налоговая база, при этом, определяется как рыночная стоимость товаров (работ, услуг), с учетом НДС и акцизов.

Сумма НДФЛ, начисленная к уплате в бюджет, определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки:

Сумма НДФЛ = Налоговая база × Налоговая ставка

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база подлежит уменьшению на сумму следующих **налоговых вычетов**:

- 1) стандартные (*ст. 218 НК РФ*);
- 2) социальные (*ст. 219 НК РФ*);
- 3) имущественные (*ст. 220 НК РФ*);
- 4) профессиональные (*ст. 221 НК РФ*).

Для доходов, облагаемых по иным ставкам, налоговые вычеты не предоставляются.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, то налоговая база принимается равной нулю.

Стандартные налоговые вычеты (*ст. 218 НК РФ*) – это вычеты в виде личного необлагаемого минимума для различных категорий налогоплательщиков.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

- вычеты на налогоплательщика;
- вычеты на детей.

Максимальные вычеты в размере **3000** рублей за каждый месяц налогового периода предоставляются налогоплательщикам в связи с катастрофой на Черно-

быльской АЭС, аварией в 1957 году на производственном объединении "Маяк", испытаниями ядерного оружия и радиационными авариями, а также инвалидам Великой Отечественной войны и инвалидам I, II и III групп из числа военнослужащих.

Вторая группа налоговых вычетов в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней, участников Великой Отечественной войны и боевых операций по защите СССР, граждан, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан, инвалидов с детства, инвалидов I и II групп и др.

Стандартные налоговые вычеты на детей предоставляются налогоплательщикам, на обеспечении которых находятся дети. К таким налогоплательщикам относятся:

- родители, в том числе приемные;
- супруги родителей;
- опекуны или попечители.

Детьми признаются дети до 18 лет, а также учащиеся очной формы обучения или студенты, аспиранты, ординаторы, интерны (очной формы обучения) до 24 лет).

Стандартные налоговые вычеты на детей представляются в следующих размерах:

- по 1400 руб. каждый месяц на каждого первого и второго ребенка,
- по 3000 руб. каждый месяц на каждого третьего и каждого последующего ребенка,
- по 3000 руб. каждый месяц на каждого ребенка инвалида I или II группы.

Единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю такой налоговый вычет предоставляется в двойном размере.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 280 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, налоговый вычет не применяется.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из них. Исключение составляет вычет на содержание детей, предоставляемый независимо от других вычетов, каждому родителю.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику работодателем при исчислении и удержании НДФЛ.

Пример. Работник организации принимал участие в ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС и является ветераном войны в Республике Афганистан. Кроме того, он является единственным родителем ребенка в возрасте 17 лет.

Из положенных работнику вычетов (3000 и 500 руб.) выбирается наибольший из них (в размере 3000 руб.).

Кроме этого работнику полагается удвоенный налоговый вычет в размере 2800 руб. (1400*2) на содержание ребенка (до тех пор, пока доход работника, нарастающим итогом с начала года, не превысит 280 000 руб.)

Месячный оклад работника – 20000 руб. Следовательно, он имеет право на стандартные вычеты в сумме 5800 руб. в месяц в течение всего года.

Социальные налоговые вычеты (ст.219 НК РФ) – это часть доходов налогоплательщика, не облагаемая НДФЛ, в случаях, когда налогоплательщик осуществляет расходы:

- на благотворительные цели;
- на оплату обучения в образовательных учреждениях;
- на оплату лечения и приобретение медикаментов;
- на негосударственное пенсионное обеспечение.

Социальные вычеты, предоставляемые по этим основаниям, за исключением расходов на благотворительные цели, на обучение детей и расходов на дорогостоящее лечение, предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 рублей в налоговом периоде.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в размере сумм:

- фактически перечисленных налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, в виде пожертвований религиозным организациям, но не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

- фактически уплаченных налогоплательщиком за свое обучение, за обучение своих детей, братьев, сестер в возрасте до 24 лет и своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя). Для получения социального налогового вычета по расходам на собственное обучение форма обучения значения не имеет (очная, очно-заочная или заочная).

По дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства Российской Федерации.

Медицинские организации и индивидуальные предприниматели должны иметь соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если налогоплательщик имеет право на несколько социальных вычетов (например, по расходам на обучение и лечение), он вправе воспользоваться сразу несколькими вычетами (с учетом ограничения в 120 000 рублей в налоговом периоде).

Если эти вычеты не удалось полностью использовать в текущем году, то на следующий год их остаток не переносится.

Социальные налоговые вычеты предоставляются не работодателями, а налоговыми органами по окончании года, в котором были понесены указанные расходы.

Социальные вычеты предоставляются при наличии у образовательных (медицинских) учреждений лицензий на осуществление соответствующей деятельности.

Основанием для предоставления социального налогового вычета является налоговая декларация по НДФЛ, заявление налогоплательщика, документы, подтверждающие фактические расходы за обучение, лечение или приобретение медикаментов.

Пример. Работник оплатил услуги по лечению в сумме 40 тыс. руб., приобрел медикаменты на 30 тыс. руб. и заплатил за свое обучение в вузе 20 тыс. руб. Общая сумма расходов не превышает установленное ограничение, поэтому он вправе воспользоваться всеми вычетами, при условии предоставления в налоговые органы необходимых документов.

Имущественные налоговые вычеты (ст.220 НК РФ) – это льготы, предоставляемые:

- при продаже имущества, принадлежащего гражданам на праве собственности;

- при покупке и строительстве жилья.

При продаже жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков, земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее 3 лет, налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной от продажи этого имущества, но не более 1 000 000 руб.

При продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее 3 лет, налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной от продажи этого имущества, но не более 250 000 руб.

В случае продажи имущества, находившегося в собственности налогоплательщика 3 года и более, имущественный вычет предоставляется в фактическом размере суммы, полученной в результате продажи.

Пример. Гражданин в налоговом периоде продал коттедж и автомобиль соответственно за 4 000 тыс. руб. и 250 тыс. руб. По окончании налогового периода он представил в налоговую инспекцию необходимые документы. Коттедж находился в его собственности более 4 лет, автомобиль – 2 года. Налоговая инспекция предоставляет имущественный вычет по коттеджу на всю сумму дохода, а по автомобилю – на сумму 250 000 руб.

Вместо получения имущественного вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму доходов от реализации имущества, на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов (за исключением реализации ценных бумаг).

При покупке или строительстве жилого дома, квартиры, комнаты, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли в них вычету подлежат расходы:

- на строительство или приобретение недвижимости – в сумме фактически произведенных расходов, но не более 2 000 000 рублей (без учета сумм, направленных на погашение процентов по займам или кредитам, полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение недвижимости);

- на уплату процентов по займам (кредитам), полученным и использованным на строительство либо приобретение имущества (ограничений по таким расходам не предусмотрено).

Пример. Для осуществления строительства жилого дома гражданином получен кредит в российском банке в размере 1 000 000 руб. Проценты по кредиту – 600 000 руб.

Расходы по строительству дома составили 3 800 000 руб.

Гражданин имеет право на получение имущественного налогового вычета: по расходам на строительство – в сумме 2 000 000 руб.; по процентам за кредит – в сумме 600 000 руб.

Общая сумма вычета составит 2 600 000 руб.

Имущественный налоговый вычет не применяется в случаях, если оплата расходов на строительство или приобретение имущества для налогоплательщика производится за счет:

- средств работодателей или иных лиц;
- средств материнского (семейного) капитала,

- выплат из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

- а также в случаях, если сделка купли-продажи имущества совершается между взаимозависимыми лицами.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета не допускается.

Профессиональные налоговые вычеты (ст.221 НК РФ) представляют собой документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с получением дохода от осуществления предпринимательской деятельности или частной практики, выполнения работ по договорам гражданско-правового характера. Право на профессиональные налоговые вычеты получают:

- индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой;

- налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера;

- налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, авторы открытий, изобретений и промышленных образцов .

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц (ст. 217 НК РФ):

- государственные пособия (по уходу за больным ребенком, по безработице, беременности и родам), за исключением пособий по временной нетрудоспособности, а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

- пенсии по государственному пенсионному обеспечению, трудовые пенсии, социальные доплаты к пенсиям, назначаемые в соответствии с законодательством РФ и субъектов РФ;

- все виды компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ);

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством на основании решений соответствующих органов, а также в связи со смертью члена (членов) семьи;

- стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, докторантов учебных или научно-исследовательских учреждений;

- доходы, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период (в пределах 4 000 руб.):

стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

стоимость выигрышей и призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях;

суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- другие суммы в соответствии с НК РФ (ст.217).

Налоговым периодом (ст.216 НК РФ) по уплате НДФЛ является календарный год.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами применительно ко всем доходам, облагаемым по ставке 13%, нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы суммы налога.

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

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика.

Налоговую декларацию представляют:

-индивидуальные предприниматели; частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой; а также физические лица, получившие в налоговом периоде доходы по договорам гражданско-правового характера от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;

-физические лица, получившие доходы от источников находящихся за пределами РФ;

-физические лица, получившие другие доходы (от продажи имущества, выигрыши и пр.).

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы

налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями физических лиц, а также в отношении отдельных видов доходов предусмотрены, соответственно, ст. 227 и 228 НК РФ.

Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком НДФЛ в Российской Федерации?
2. Какие лица являются налоговыми резидентами РФ?
3. Что является объектом подоходного налогообложения для налоговых резидентов (нерезидентов) РФ?
4. В отношении каких ставок предусмотрены налоговые вычеты?
5. Перечислите состав и размер стандартных налоговых вычетов.
6. В каких случаях налогоплательщику предоставляются социальные налоговые вычеты? Каковы ограничения на их предоставление?
7. В каких случаях налогоплательщику предоставляются имущественные налоговые вычеты? Существуют ли ограничения по их размерам?
8. Назовите обязанности налоговых агентов в отношении НДФЛ.
9. Каким образом определяется дата фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда?
10. Кто и когда обязан подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

Тема 2.4 Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций – региональный налог, который устанавливается *главой 30* НК РФ и законами субъектов РФ, вводится в действие законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу. При уста-

новлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Плательщиками налога признаются (*ст.373 НК РФ*):

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ.

Объектом налогообложения (*ст.374 НК РФ*) для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, признаются находящееся на территории РФ и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

- имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации;

- объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;

- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- космические объекты;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;
- движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств.

Налоговая база (ст.375 НК РФ) определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной по данным бухгалтерского учета. В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно по результатам **отчетных периодов** (первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года) и **налогового периода** (календарный год).

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества за отчетный период равна сумме значений остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, деленной на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Пример. Остаточная стоимость основных средств организации составляет: на 1 января текущего года – 900 тыс. руб., на 1 февраля – 850 тыс. руб., на 1 марта – 700 тыс. руб., на 1 апреля – 650 тыс. руб. Средняя стоимость имущества за 1 квартал составляет 775 тыс. руб. $(900 + 850 + 700 + 650) / 4$.

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период равна сумме значений остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца и последнее число налогового периода, деленной на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

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

Налоговые льготы. Освобождаются от налогообложения:

- общероссийские общественные организации инвалидов, соответствующие определенным критериям- в отношении имущества, используемого ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов;
- имущество государственных научных центров;
- иные организации и имущество (ст.381 НК РФ).

Порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей по налогу (ст.386 НК РФ). Сумма налога исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы за определенный период.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Пример. Средняя стоимость имущества за 1 квартал составляет 775 тыс. руб. (см. предыдущий пример). Авансовый платеж по налогу на имущество за 1 квартал составит: $775 \times 1/4 \times 2,2 \% = 4,262$ тыс. руб.

Сумма налога по итогам налогового периода, исчисляется как произведение налоговой ставки и средней стоимости имущества за год.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу соответствующего отчетного периода.

Налоговые расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Контрольные вопросы

1. Кем устанавливается и вводится в действие налог на имущество организаций?

2. Какое имущество является объектом налогообложения для российских организаций?

3. Как определяется среднегодовая стоимость имущества за отчетный (налоговый) период?

4. Кем устанавливаются ставки налога на имущество? Существуют ли ограничения по их размеру?

5. Каким образом исчисляется сумма налога на имущество по итогам налогового периода?

Тема 2.5 Специальные налоговые режимы

В случаях, предусмотренных НК РФ, устанавливаются и применяются специальные налоговые режимы, ориентированные на малый бизнес.

Введение специальных налоговых режимов в виде льготных систем налогообложения малого предпринимательства направлено на снижение налогового бремени для налогоплательщиков, упрощение процедуры налогообложения и администрирования.

К специальным налоговым режимам относятся (*ст. 18 НК РФ*):

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

Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (*глава 26.2 НК РФ*) применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общим режимом налогообложения, предусмотренным законодательством РФ о налогах и сборах.

Налогоплательщики УСН – организации и индивидуальные предприниматели.

Применение УСН *организациями* предусматривает освобождение их от обязанности по уплате налогов:

- на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов и процентов по долговым бумагам);
- на имущество организаций;
- на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ).

Применение УСН налогообложения *индивидуальными предпринимателями* предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налогов:

- на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, за исключением доходов, облагаемых по ставкам 9% и 35%);
- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности)
- на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ).

Вместо этих налогов в бюджет перечисляется **единый налог**.

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в общем порядке наряду со страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды.

Переход к упрощенной системе налогообложения (УСН) или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно, в порядке, предусмотренном НК РФ.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе, ее доходы не превысили 45 млн. рублей (эта сумма будет корректироваться на коэффициент - дефлятор (на 2013 г. он равен 1)).

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего году перехода на УСН.

В уведомлении указываются выбранный объект налогообложения, остаточная стоимость основных средств и размер доходов по состоянию на 1 октября года, предшествующего году перехода на УСН.

Вновь созданная организация (вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель) уведомляет о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками, применяющими УСН, с даты постановки их на учет в

налоговом органе.

При непредставлении уведомления о переходе на УСН в установленные сроки налогоплательщики не вправе применять данный спецрежим.

Не вправе применять УСН:

- банки;
- страховщики;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога;
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает *100 человек*;
- организации, у которых остаточная стоимость амортизируемых основных средств превышает *100 млн. рублей*.
- бюджетные учреждения;
- некоторые другие организации и индивидуальные предприниматели.

При работе на УСН налогоплательщики не вправе одновременно использовать другую систему налогообложения (за исключением ЕНВД и патентной системы налогообложения).

Налогоплательщики, применяющие УСН, *вправе перейти на иной режим налогообложения* только по окончании налогового периода, с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщики *в обязательном порядке* должны перейти с УСН на общий режим налогообложения, если:

- по итогам любого отчетного периода – квартала, полугодия, 9 месяцев или года доходы превысили *60 млн. рублей*;
- в отчетном (налоговом) периоде допущено несоответствие требованиям главы 26.2 НК РФ.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение этой системы налогообложения.

Объектами налогообложения (ст. 346.14 НК РФ) являются:

- доходы;

- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно, с начала налогового периода (в течение налогового периода его менять нельзя). Налогоплательщику необходимо уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предполагает изменить объект налогообложения.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие **доходы**:

1) *от реализации* товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав (выручка от реализации);

2) *внереализационные* доходы, в частности:

- от долевого участия в других организациях;
- от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду);
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

- иные доходы, указанные в *ст. 250 НК РФ*.

В состав **расходов** входят:

- расходы на приобретение, сооружение, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;
- расходы на приобретение нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;

- иные расходы, предусмотренные *ст. 346.16 НК РФ*.

Эти расходы должны соответствовать критериям, установленным *главой 25 НК РФ*.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговые ставки (*ст. 346.20 НК РФ*) составляют:

- в случае, если объектом налогообложения являются доходы – 6%;

- в случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, – 15 %.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. В Красноярском крае до 1 января 2014 г. действует Закон Красноярского края от 08.07.2010 № 10-4832 «Об установлении дифференцированных налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения».

Расчет единого налога

Схема уплаты налога выглядит следующим образом:

- 1) по итогам каждого отчетного периода уплачиваются авансовые платежи;
- 2) по итогам налогового периода уплачивается сумма налога.

Порядок расчета авансовых платежей и суммы налога зависит от того, какой объект налогообложения применяется: *доходы* или *доходы, уменьшенные на величину расходов*.

1. Объект – доходы. $\text{Единый налог} = (\text{Доходы от реализации} + \text{Внереализационные доходы}) \times 6\%$

Налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы», могут уменьшить авансовый платеж и налог на сумму страховых взносов, пособий по временной нетрудоспособности и платежей по договорам добровольного личного страхования работников.

Размер вычета и суммы, входящие в его состав, зависят от наличия или отсутствия наемных работников и (или) выплат и иных вознаграждений физическим лицам:

1) организации и индивидуальные предприниматели, использующие труд работников и (или) выплачивающие вознаграждение физическим лицам могут уменьшить налог при УСН на следующие суммы в совокупности:

- страховые взносы с выплат своим работникам и (или) другим физическим лицам;

- пособия по временной нетрудоспособности (кроме несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), выплаченные работникам за счет средств работодателя;

- платежи (взносы) по договорам добровольного страхования своих работников на случай временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни нетрудоспособности, оплачиваемые за счет средств работодателя.

Работодатели - индивидуальные предприниматели в состав вычета включают также и взносы, уплаченные на свое страхование (платежи в фиксированном размере в ПФР и ФФОМС).

Авансовые платежи и налог могут быть уменьшены такими налогоплательщиками не более чем на 50%.

Пример. ООО «Агат» состоит на УСН с объектом налогообложения – доходы. По итогам I квартала 2011 г. величина доходов составила 2 700 000 руб., а величина расходов - 2 400 000 руб. (включая страховые взносы в размере 140 000 руб.).

Сумма авансового платежа за I квартал без учета страховых взносов составит $2\,700\,000 \text{ руб.} \times 6\% = 162\,000 \text{ руб.}$ Так как страховые взносы могут снизить сумму авансового платежа максимум на 50%, то сумма налога составит 81 000 руб.

2) индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников и не производящие выплат и иных вознаграждений физическим лицам, уменьшают исчисленный авансовый платеж (налог) только на сумму страховых взносов, уплаченных за себя.

На них не распространяется ограничение на 50%-ное уменьшение суммы авансового платежа (налога), то есть, они могут уменьшить авансовый платеж (налог) на всю сумму фиксированных платежей.

2. Объект – доходы минус расходы. *Единый налог = (Доходы от реализации + Внереализационные доходы – Расходы) × 15 %*

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения «доходы минус расходы», введено такое понятие, как минимальный налог.

Такие налогоплательщики уплачивают **минимальный налог** в размере **1% суммы доходов за налоговый период**, если по итогам налогового периода:

- сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога;

- отсутствует налоговая база (получены убытки).

Пример. По итогам налогового периода доходы налогоплательщика составили 700 000 руб., расходы – 670 000 руб.

Сумма налога составит 4500 руб.: $((700\,000 - 670\,000) \times 15\%)$, сумма минимального налога – 7000 руб.: $(700\,000 \times 1\%)$.

Так как сумма исчисленного за налоговый период налога меньше суммы минимального налога, в бюджет перечисляется минимальный налог в сумме 7000 руб.

Пример. По итогам налогового периода доходы налогоплательщика составили 670 000 руб., расходы – 700 000 руб. В связи с полученными убытками налогоплательщик обязан уплатить минимальный налог в сумме 6700 руб.: $(670\,000 \times 1\%)$.

Разницу между уплаченным минимальным налогом и суммой налога, исчисленного в общем порядке, можно включить в расходы в следующих налоговых периодах. В том числе на эту величину можно увеличить сумму убытков, которые переносятся на будущее. Переносить убытки на будущие налоговые периоды можно в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток.

Сроки уплаты и представления отчетности

Налоговым периодом (ст.346.19 НК РФ) признается календарный год.

Отчетными периодами (ст. 346.19 НК РФ) признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налог по истечении налогового периода, уплачивается:

организациями – не позднее 31 марта следующего года;

индивидуальными предпринимателями – не позднее 30 апреля следующего года.

В эти же сроки в налоговые органы представляются налоговые декларации.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Минимальный налог уплачивается в том же порядке, что и единый налог.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26.3) может применяться по решению представительных (законодательных) органов городов федерального значения, муниципальных районов и городских округов в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказания бытовых услуг;
- оказания ветеринарных услуг;
- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 квадратных метров, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;

- оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 квадратных метров;

- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;

- распространения и (или) размещения наружной рекламы;

- других видов предпринимательской деятельности (*ст. 346.26 НК РФ*).

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения устанавливаются:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится ЕНВД, в пределах перечня, установленного НК РФ;

- значения коэффициента К 2, учитывающего совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Уплата *организациями* ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Уплата *индивидуальными предпринимателями* ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц и налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Указанное освобождение предоставляется только в отношении доходов и имущества, непосредственно связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД.

Вместо указанных выше налогов в бюджет перечисляется ЕНВД.

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики ЕНВД могут осуществлять наличные денежные расчеты или расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя товарного чека,

квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

Налогоплательщики ЕНВД, осуществляющие различные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

На уплату единого налога не переводятся:

- организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год, превышает 100 человек;

- иные организации и индивидуальные предприниматели, указанные в п. 2.2 ст. 346.26.

В главе 26.3 НК РФ используются следующие понятия:

- *вмененный доход* (ст. 346.27 НК РФ) - потенциально возможный доход налогоплательщика ЕНВД, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на его получение;

- *базовая доходность* - условная месячная доходность в стоимостном выражении на единицу *физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности* (например, базовая доходность предприятия розничной торговли – 1800 руб. в месяц на 1 кв.м площади торгового зала);

- *корректирующие коэффициенты базовой доходности* - коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, а именно:

K1 - коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ и устанавливаемый ежегодно приказом Минэкономразвития России, исходя из роста цен за прошедший год. Например, на 2012 г. был установлен коэффициент-дефлятор в размере 1,4942, на 2013 г. – в размере 1,569.

K2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и иные особенности. Значения корректирующего коэффициента *K2* определяются представительными (законодательными) органами городов федерального значения, муниципальных районов, городских округов на период не менее календарного года, в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Статья 346.27 раскрывает основные понятия, характеризующие виды деятельности, облагаемой ЕНВД («розничная торговля», «стационарная торговая сеть», «площадь торгового зала», «торговое место», «бытовые услуги» и другие)

Налогоплательщики (*ст. 346.28 НК РФ*). Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территориях городов федерального значения, муниципальных районов, городских округов, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую этим налогом.

Организации или ИП, изъявившие желание перейти на уплату ЕНВД, подают в налоговые органы по месту осуществления деятельности в течение пяти рабочих дней со дня начала осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД, заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД.

Объект налогообложения и налоговая база (*ст. 346.29 НК РФ*). Объектом налогообложения для применения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Пример. Площадь торгового зала магазина – 60 кв. м, базовая доходность – 1800 руб. в месяц на 1 кв. м площади торгового зала. Налоговая база (вмененный доход налогоплательщика) за квартал составит: $1800 \times 60 \times 3 = 324\ 000$ руб.

Для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели и базовая доходность в месяц:

<i>Виды предпринимательской деятельности</i>	<i>Физический показатель</i>	<i>Базовая доходность, руб./месяц</i>
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800

<i>Виды предпринимательской деятельности</i>	<i>Физический показатель</i>	<i>Базовая доходность, руб./месяц</i>
залы		
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров	Количество торговых мест	9 000
Общественное питание	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество транспортных средств, используемых для перевозки грузов	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1 500
Распространение и (или) размещение посредством световых и электронных табло наружной рекламы	Площадь информационного поля световых и электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5 000
И др.	-	-

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал (ст. 346.30 НК РФ).

Налоговая ставка (ст. 346.31 НК РФ) устанавливается в размере 15 % величины вмененного дохода.

Пример. Площадь торгового зала магазина – 60 кв. м, базовая доходность – 1800 руб. в месяц на 1 кв.м площади торгового зала, $K_1 = 1,148$, K_2 (условно) = 0,5.

Сумма ЕНВД за налоговый период составит 27896,4 руб. ($1800 \times 60 \times 3 \times 1,148 \times 0,5 \times 15\%$)

Порядок и сроки уплаты (ст.346.32 НК РФ). Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими выплаты в пользу физических лиц, сумма единого налога за налоговый период уменьшается на суммы (но не более чем на 50%):

- взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных за этот же период при выплате вознаграждений работникам, занятым в сферах деятельности облагаемых ЕНВД;

- выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

Индивидуальными предпринимателями, не производящими выплаты в пользу физических лиц, сумма единого налога за налоговый период уменьшается

на сумму уплаченных страховых взносов в ПФР и ФОМС в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

На территории города Красноярска система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности введена решением Красноярского городского Совета от 29.11.2005 № В-137.

Патентная система налогообложения

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26.5) может применяться по решению представительных (законодательных) органов субъектов РФ в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;
- парикмахерские и косметические услуги;
- химическая чистка, крашение и услуги прачечных;
- изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- ремонт мебели;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом;
- ремонт жилья и других построек;
- услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла;
- услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству;
- услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;

- услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;

- другие виды предпринимательской деятельности (п.2 ст. 346.43).

Нормативными правовыми актами представительных органов субъектов РФ устанавливаются:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится патентная система налогообложения, в пределах перечня, установленного НК РФ;

- величины потенциально возможного к получению годового дохода индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности.

Переход организации на патентную систему налогообложения предусматривает ее освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Переход индивидуальными предпринимателями на патентную систему налогообложения предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц и налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Указанное освобождение предоставляется только в отношении доходов и имущества, непосредственно связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, подпадающей под патентную систему налогообложения.

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики, перешедшие на патентную систему налогообложения, могут осуществлять наличные денежные расчеты или расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя товарного чека, квитанции или другого документа,

подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

Не могут применять указанную систему налогообложения индивидуальные предприниматели, у которых средняя численность наемных работников, превышает за налоговый период (срок действия патента) 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Налогоплательщики (ст. 346.43 НК РФ). Налогоплательщиками являются только индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территориях субъектов РФ, в которых введена патентная система налогообложения, предпринимательскую деятельность, облагаемую этим налогом.

Для получения патента индивидуальный предприниматель подает заявление на получение патента в налоговый орган по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения индивидуальным предпринимателем патентной системы налогообложения.

Объект налогообложения и налоговая база (ст. 346.47 и 346.48 НК РФ). Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта Российской Федерации.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению ИП годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система, устанавливаемого на календарный год законом субъекта РФ.

Размер потенциально возможного годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по каждому из разрешенных видов предпринимательской деятельности. При этом допускается дифференциация годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности на территории соответствующего субъекта РФ.

В Красноярском крае особенности применения патентной системы налогообложения определены Законом Красноярского края от 27.11.2012 №3-756.

Налоговый период (ст. 346.45 и 346.48 НК РФ).

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом признается календарный год.

Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом считается срок, на который выдан патент

Налоговая ставка (ст. 346.50 НК РФ) устанавливается в размере 6 % величины налоговой базы. Если патент выдан на срок менее 12 месяцев, то сумма

налога, подлежащего уплате по месту учета налогоплательщика, пересчитывается исходя из количества месяцев срока действия патента:

$$\text{Сумма налога} = \text{Налоговая база} \times 6\% / 12 \text{ мес.} \times \text{срок патента}$$

Порядок и сроки уплаты (ст.346.51 НК РФ). Уплата стоимости патента производится налогоплательщиком по месту постановки на учет в налоговом органе в следующем порядке:

- если патент получен **на срок до шести месяцев**, - в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
- если патент получен **на срок от шести месяцев до календарного года**:
 - в размере 1/3 суммы налога - не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
 - в размере 2/3 суммы налога - не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

При патентной системе налогообложения декларация в налоговые органы не представляется.

При этом в соответствии со ст.346.53 НК РФ налогоплательщики ведут учет доходов в Книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Указанная книга учета доходов ведется отдельно по каждому полученному патенту.

Контрольные вопросы

1. Назовите специальные налоговые режимы, предусмотренные НК РФ.
2. В чем состоит принципиальное отличие специальных налоговых режимов от общего режима налогообложения?
3. От каких видов налогов освобождается налогоплательщик, переведенный на уплату единого налога на вмененный доход?
4. Что является объектом налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения?
5. Назовите размеры налоговых ставок в случае, если объектом налогообложения являются:
 - доходы;
 - доходы, уменьшенные на величину расходов.
6. Назовите порядок расчета стоимости патента

МОДУЛЬ 2. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Раздел 3. Оптимизация налогообложения предприятия

Тема 3.1 Налоговая нагрузка предприятия

Понятие налоговой нагрузки. Факторы, влияющие на величину налоговой нагрузки предприятия

Налоговая нагрузка предприятия - это совокупность показателей (показатель), характеризующих влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия.

Налоговая нагрузка предприятия зависит от множества факторов, в число которых входят:

- виды хозяйственной деятельности и формы ее осуществления,
- налоговый режим,
- организационно-правовая форма предприятия,
- особенности ведения налогового и бухгалтерского учета, закрепленные в учетной политике предприятия.

Каждый фактор имеет варианты значения, выбор которых зависит от законодательно установленных ограничений.

Оценка налоговых обязательств предприятия, их динамики и структуры

Под *налоговыми обязательствами* понимается обязанность плательщика при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством уплатить определенный налог или сбор.

Каждый вариант налогообложения характеризуется соответствующим перечнем обязательных платежей в бюджетную систему, который можно определить термином «*налоговое поле*».

В соответствии с нормами налогового законодательства у предприятия могут возникнуть два типа обязательств по налогам: *обязательства налогоплательщика* и *обязательства налогового агента*.

Для расчета налоговой нагрузки необходимо установить количественную зависимость величины налоговых обязательств и налоговых вычетов от причин их возникновения.

Сумма налоговых обязательств и вычетов, а также периодичность их возникновения регулируются только налоговыми нормами. Кроме налоговых платежей обязательными являются таможенные платежи и страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Структура обязательных платежей предприятия выглядит следующим образом:

Виды обязательных платежей		Состав платежей
НАЛОГИ И СБОРЫ, установленные налоговым законодательством РФ	Федеральные налоги	НДС
		Акцизы
		НДФЛ
		Налог на прибыль
		Налог на добычу полезных ископаемых
		Водный налог
		Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
		Государственная пошлина
	Региональные налоги	Налог на имущество организаций
		Транспортный налог
		Налог на игорный бизнес
	Местные налоги	Земельный налог
		Налог на имущество физических лиц
	Специальные налоговые режимы	Единый сельскохозяйственный налог
Единый налог по упрощенной системе налогообложения		
Единый налог на вмененный доход		
Налог, уплачиваемый при патентной системе налогообложения		
ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ, установленные таможенным законодательством РФ	Особенности взимания регулируются таможенным законодательством	Ввозная таможенная пошлина
		Вывозная таможенная пошлина
		Таможенные сборы
	Особенности взимания регулируются налоговым и таможенным законодательством	НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ
		Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ
ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ, предусмотренные Федеральным законом «Об основах	В соответствии с Федеральным законом «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования	Взносы на обязательное пенсионное страхование
		Взносы на обязательное медицинское страхование
		Взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетру-

Виды обязательных платежей		Состав платежей
обязательного социального страхования» от 16.07.1999 № 165-ФЗ	Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 № 212-ФЗ	доспособности и в связи с материнством
	В соответствии с Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ	Взносы на обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве

Ниже представлена периодичность (динамика) возникновения налоговых обязательств налогоплательщика в соответствии с нормами действующего законодательства:

Наименование обязательного платежа	Налоговый период	Отчетный период	Периодичность начисления	Причина возникновения
НДС	Квартал	Нет	Ежемесячно (ежеквартально)	Затраты на строительство для собственных нужд Операции реализации
Акцизы	Месяц	Нет	Ежемесячно	Операции реализации подакцизных товаров
Налог на имущество организаций	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Владение основными средствами
Транспортный налог	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Владение транспортными средствами
Земельный налог	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Владение земельными участками
Водный налог	Квартал	Нет	Ежеквартально	Потребление водных ресурсов в производстве. Производство электроэнергии и лесосплав.
Налог на добычу полезных ископаемых	Месяц	Нет	Ежемесячно	Добыча полезных ископаемых
Налог на прибыль	Год	I квартал, полугодие, 9 месяцев	Ежеквартально	Наличие налогооблагаемой прибыли
		Месяц, 2 месяца и т.д.	Ежемесячно	

Начисляемые суммы каждого из налогов, плательщиком которых является предприятие, рассчитываются в налоговом учете как произведение налоговой базы и ставки налога:

$$HO_n = NB_n \times Ctn,$$

где HO_n – сумма конкретного налога, возникшая за определенный период времени;

NB_n – оценка объекта обложения конкретным налогом, которая рассчитана по правилам, регулируемым налоговым законодательством, в соответствующих регистрах налогового учета;

Ctn – действующая ставка конкретного налога.

Порядок исчисления каждого налога (его стоимостной оценки) определен Налоговым кодексом Российской Федерации. При оценке налоговых обязательств рассматриваются как налоговые обязательства предприятия непосредственного налогоплательщика, так и налогового агента.

Методики расчета налогового бремени (нагрузки) организации, их сравнительный анализ.

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом или отдельного налогоплательщика¹.

Первые упоминания о количественной оценке показателя налогового бремени и его давлении на экономику относятся к XVIII в. Впервые исследовавший это явление Ф. Юсти (1705-1771), немецкий экономист, внесший существенный вклад в развитие финансовой науки, определил налоговое бремя на макроуровне как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства. При этом Ф. Юсти указывал, что бюджет страны не должен расходовать более 1/6 части национального дохода.

Роль и значение показателя налогового бремени состоят в следующем:

- во-первых, определение налогового бремени на общегосударственном уровне необходимо для сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах и принятие решения о проведении налоговых реформ;

- во-вторых, данный показатель требуется государству для разработки налоговой политики. Вводя новые налоги и отменяя старые, изменяя налоговые ставки и налоговые льготы, государство обязано определять и не преступать предельно

¹ Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение. учеб. пособие / Е.Ю. Жидкова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Эксмо. - 480 с. - (Новое экономическое образование)., 2009

допустимые уровни давления на экономику, за пределами которых могут возникнуть негативные экономические процессы;

- в третьих, показатель налогового бремени используется в качестве индикатора экономического поведения хозяйствующих субъектов. Именно от его уровня зависит принятие хозяйствующими субъектами решений о размещении производства, инвестиций и т.д.;

- в-четвертых, показатель налоговой нагрузки на общегосударственном уровне необходим для формирования социальной политики государства. Изучение тяжести налогообложения для разных социальных групп дает возможность государству более равномерно распределить налоговое бремя между социальными группами.

Налоговое бремя никогда не исчерпывается только суммой уплаченного налога, налогоплательщик всегда несет ряд затрат, связанных с выполнением своих обязательств. К таким затратам, в частности, относятся:

- затраты на содержание штата бухгалтеров и консультантов;
- затраты, связанные с уплатой штрафных санкций в результате нарушения налогового законодательства;
- судебные издержки в случае нарушения прав налогоплательщиков, предусмотренных НК РФ.

Кроме того, уплата налогов может потребовать заблаговременной мобилизации денежных средств, в результате чего возникнет необходимость привлечь кредитные ресурсы, что предусматривает уплату соответствующих процентов.

Измерить в денежном эквиваленте дополнительные финансовые затраты налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налогов, не представляется возможным, в связи с чем при определении налогового бремени используется только сумма фактически уплаченных налогов.

Налоговое бремя определяют на макроуровне и микроуровне.

Макроуровень - исчисление размера налоговой нагрузки на экономику и население всей страны.

Микроуровень - расчет налоговой нагрузки на конкретные организации, а также исчисление налоговой нагрузки на работника.

Налоговое бремя на экономику представляет собой отношение всех поступивших налогов от юридических и физических лиц к валовому внутреннему продукту (ВВП). Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределяемой с помощью налогов. Данный показатель рассчитывается по формуле

$$Br = \text{Нюф} : \text{ВВП},$$

где Br - уровень налогового бремени;

Нюф - все налоги, уплаченные и юридическими, и физическими лицами;

ВВП - стоимостное выражение количества произведенных товаров (выполненных работ, оказываемых услуг) в стране.

Недостаток данного показателя заключается в том, что он определяет уровень налогового гнета среднестатистического налогоплательщика без учета индивидуальных особенностей конкретного хозяйствующего субъекта.

Налоговое бремя на население в целом представляет собой отношение всех уплаченных налогов на душу населения к среднедушевому доходу населения страны. Этот показатель рассчитывается по формуле:

$$Br = (N_n : Ч_n) / (D : Ч_n),$$

где N_n - все уплаченные населением налоги;

$Ч_n$ - численность населения страны;

D - сумма полученных населением доходов.

Недостаток этого показателя состоит в его неточности, связанной с невозможностью учета суммы налогов, уплачиваемых населением, в стоимости приобретаемых товаров (работ и услуг).

Налоговое бремя на работника фактически равно ставке налога на доходы физических лиц — единственного налога, взимаемого с доходов работников. Расчет данного показателя осуществляется по формуле:

$$Br = N_p : D_p,$$

где N_p - налог на доходы физических лиц, удерживаемый из дохода работника;

D_p - доход работника.

Для расчета налогового бремени на организацию используются четыре показателя. Расчет первого показателя осуществляется по формуле:

$$Br = N_n : B,$$

где N_n - налоги, уплачиваемые организацией; B - выручка организации.

Данный показатель отражает долю выручки организации, направляемую на погашение налоговых обязательств. Недостаток этого показателя заключается в том, что выручка является более емким показателем, чем доход организации.

Второй показатель исчисляется по формуле:

$$Br = Hn:Пч,$$

где Пч - чистая прибыль, остающаяся после уплаты налогов.

Данный показатель отражает часть чистой прибыли, которая изымается у организации в форме налогов. Недостаток данного показателя состоит в том, что чистая прибыль представляет собой лишь часть дохода, оставшуюся у организации после уплаты всех налогов.

Третий показатель определяется по формуле:

$$Br = Hn:Дс,$$

где Дс - добавленная стоимость, которая, в свою очередь, может быть представлена в следующем виде: $Дс = Ам + Зп + Нп$ (Ам — амортизационные отчисления; Зп - затраты на оплату труда).

Данный показатель характеризует то, какая часть добавленной стоимости направляется организацией на погашение ее налоговых обязательств.

В целях исключения влияния амортизационных сумм на величину налоговой нагрузки используют четвертый показатель, в котором фискальные изъятия соизмеряются с вновь созданной стоимостью. Вновь созданная стоимость исчисляется путем вычета из добавленной стоимости сумм амортизационных отчислений.

В этом случае *налоговое бремя* определяется по формуле:

$$Br = Hn:Св,$$

где Св - вновь созданная стоимость. При этом:

$$Св = Br + НДС + Ак + Дв - Рв - МЗ - Ам,$$

где Вр - выручка от реализации;

Ак - акцизы;

Дв - внереализационные доходы;

Рв - внереализационные расходы;

МЗ - материальные затраты;

Ам - амортизационные отчисления;

НДС - налог на добавленную стоимость.

Достоинство последнего показателя заключается в том, что налоговое бремя при его расчете определяется относительно реального дохода организации.

Ни один из представленных показателей налоговой нагрузки на организации не является универсальным, так как бремя прямых и косвенных налогов распределяется между продавцом и покупателем в зависимости от конъюнктурных колебаний рынка. Однако каждый из этих показателей может быть применен организацией для анализа возможных финансовых последствий при внесении государством изменений в налоговую систему, увеличении числа налогов, налоговых ставок или налоговых льгот.

Проблема оптимальной величины налоговой нагрузки на налогоплательщика играет особую роль в построении и совершенствовании налоговой системы государства, как с развитой экономикой, так и находящегося в переходном периоде.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с цивилизованной рыночной экономикой свидетельствует о том, что изъятие у налогоплательщика до 30% дохода - это та черта, за которой невозможна эффективная предпринимательская деятельность, результатом чего становится сокращение сбережений и инвестиций в экономику. Иными словами, государство не должно изымать у налогоплательщика более $1/3$ его доходов.

Вместе с этим предельно допустимые показатели налогового бремени и на микро-, и на макроуровне зависят в первую очередь от уровня обязательств, которые берет на себя государство в отношении конкретного жителя страны и экономики в целом. Иначе говоря, уровень налогового бремени зависит от доли участия государства в расходах населения на оплату образовательных, коммунальных услуг, а также в научно-исследовательских, инвестиционных, социальных и других программах.

Например, в Швеции, где у налогоплательщиков изымается в государственную казну более 50% доходов, не подавляются стимулы к развитию и расширению производства. Это связано с тем, что в Швеции государство за счет налоговых поступлений решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве стран налогоплательщик вынужден решать за счет собственных средств.

Анализ и оценка влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности организации

Финансовый результат зависит в бухгалтерском учете от доходов и расходов. Налоги могут повлиять на финансовый результат только в случае, если они будут учтены в качестве расходов отчетного периода².

Оценка расходов как фактора, формирующего финансовый результат, производится только за отчетный период.

Все доходы и расходы предприятия за соответствующий отчетный период отражаются в Отчете о финансовых результатах, в котором расходы отчетного периода подразделяются на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг), коммерческие и управленческие расходы, прочие расходы. От применяемой предприятием системы учета затрат, определяемой в учетной политике, зависит порядок оценки и состав каждой статьи расходов.

Формируемые на разных этапах хозяйственной деятельности на соответствующих счетах бухгалтерского учета показатели затрат и расходов, в состав которых включаются налоговые обязательства, принимают участие в расчете финансового результата. Оценить влияние отдельных налоговых обязательств на финансовый результат можно, установив, каким образом тот или иной показатель затрат и (или) расходов участвует в формировании финансового результата.

После определения суммы полученных в отчетном периоде доходов из всех затрат экономических ресурсов, произведенных предприятием, отбираются только те из них, которые привели к получению этих доходов.

На схеме ниже представлен процесс формирования финансового результата в статическом варианте. Представлены два источника финансового результата предприятия в целом – обычные виды деятельности и прочие доходы и расходы.

Процесс формирования финансового результата предприятия путем сопоставления отдельных видов доходов и расходов по итогам отчетного периода - календарного года

² Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление/ Е.В. Чипуренко. – М.: Налоговый Вестник, 2008, 490 с.



Ответ на вопрос о влиянии на финансовый результат налогов, включаемых в состав производственных затрат не однозначен.

От положений учетной политики предприятия, определяющих состав используемых затратных счетов и порядок их ежемесячного закрытия, зависит, в каком отчетном периоде и в какой сумме начисленные налоги повлияют на финансовый результат. Кроме того, важное значение имеют и особенности хозяйственной деятельности предприятия, в том числе наличие незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе.

Оценка влияния налоговых обязательств на результаты деятельности предприятия должна осуществляться отдельно в разрезе конкретного налога с учетом совокупности норм бухгалтерского и налогового законодательства.

Оценка влияния НДС на финансовый результат

Источником выплаты НДС являются суммы выручки, полученные от покупателей.

Согласно применяемой в Российской Федерации методике исчисления НДС рассматривается как надбавка к отпускной цене предприятия при совершении операций реализации продукции, работ, услуг. Его величина определяется по соответствующей ставке, применяемой к отпускной цене, и называется *суммой НДС, предъявленной продавцом покупателю*. Покупатель оплачивает предъявлен-

ную сумму НДС на счета продавца, который, в свою очередь, обязан перечислить НДС в бюджет. Таким образом, продавца можно сравнить с посредником, участвующим в расчетах между покупателем, оплачивающим НДС, и бюджетом, получающим в итоге сумму налога.

Сумма НДС, поступившая организации-налогоплательщику от покупателей в качестве надбавки к отпускной цене, не является доходом и рассматривается как обязательство перед бюджетом в момент отражения выручки.

Согласно действующей редакции ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Возникновение обязательств по НДС перед бюджетом связано в общем случае, за исключением предприятий, имеющих длительный производственный цикл, не с моментом признания выручки, а с расчетами между продавцом и покупателем.

НДС не учитывается при исчислении финансового результата предприятия по итогам года и соответственно не может рассматриваться как один из элементов налоговой нагрузки на финансовый результат.

Однако, несмотря на то что предприятие-продавец выступает только как «посредник» между реальным плательщиком НДС и бюджетом, сумма НДС является негативным фактором для предприятия при формировании финансового результата. НДС «снижает» эффективность деятельности предприятия, оценкой которой является финансовый результат. *Рыночная цена* определяется для конкретного вида продукции условиями реализации на определенном рынке (территории) и является величиной фиксированной или изменяющейся в определенных заданных пределах. *Отпускная цена* предприятия и соответственно величина выручки зависят от рыночной цены и ставок НДС, применяемых при реализации данного вида продукции (работ, услуг).

Величина показателя «выручка» определяется исходя из прогнозируемого объема реализации производимой продукции, работ, услуг, оцениваемого в натуральных показателях, и отпускной цены предприятия, рассчитанной на базе рыночной цены.

Выручка = отпускная цена x количество реализованной продукции (работ, услуг).

Таким образом, формально НДС не участвует в расчете финансового результата в бухгалтерском учете и не включается в качестве показателей в Отчет о финансовых результатах.

Однако предприятию следует учитывать влияние группы налогов с оборота, в том числе и НДС, в следующих случаях:

- *при прогнозировании доходов в качестве соотношения рыночной и отпускной цен на продукцию (работы, услуги)*. Размер реально полученных доходов (выручки) предприятия ниже, чем потенциально возможные доходы при тех же условиях хозяйственной деятельности, но при отсутствии НДС. Предприятие-продавец не может получить реальные доходы от продажи исходя из действующих рыночных цен в силу наличия НДС. Отпускная цена, за которую предприятие продает свою продукцию, должна быть установлена ниже рыночной цены на сумму НДС;

- *при расчете налоговой нагрузки на денежные потоки предприятия*. Суммы налогов с оборота, которые предприятие фактически выплачивает в бюджет, являются частью денежных потоков предприятия. Данные суммы должны учитываться при прогнозировании бюджета денежных средств на предстоящий период как операции расходования (оттока) денежных средств, для которых налоговым законодательством установлен предельный срок выплаты.

Особые случаи возникновения обязательств по НДС и их влияние на финансовый результат

В некоторых случаях расчеты за проданный товар (работы, услуги) предполагают, кроме выручки, возникновение дополнительных сумм, например, процентов за коммерческий кредит, штрафных санкций за нарушение договорных условий и т. д.

В соответствии с налоговым законодательством при формировании налоговой базы по операциям реализации согласно п. 2 ст. 153 НК РФ облагаются НДС любые суммы, поступившие от покупателя, связанные с расчетами по оплате проданных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров являются прочими доходами, взыскиваемыми в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом. В соответствии с Планом счетов вышеперечисленные суммы отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 91:

В соответствии с требованиями налогового законодательства возникает операция начисления НДС по учтенным суммам:

Д-т 91 К-т 68 – отражена сумма НДС, исчисленная с суммы штрафа, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которая взыскана с покупателей.

В этом случае НДС рассматривается как элемент прочих расходов, уменьшающих финансовый результат в бухгалтерском учете.

Еще один случай, когда НДС участвует в качестве расхода при формировании финансового результата, связан с наличием у организации операции по безвозмездной передаче имущества (имущественных прав). В соответствии со ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и объектом обложения НДС. В бухгалтерском учете объект обложения НДС отсутствует, и его оценка – расчет налоговой базы производится в налоговом учете. В рассматриваемой ситуации налогоплательщик, передающий безвозмездно имущество, кроме расходов, равных стоимости выбывающих активов, несет дополнительные расходы в сумме начисленного НДС, которые должны быть учтены им при формировании финансового результата.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении производственных ресурсов, называются налоговыми вычетами, исключаются из первоначальной стоимости ресурсов и не участвуют в формировании суммы затрат, а в дальнейшем – и суммы расходов организации-налогоплательщика. Следовательно, они не влияют на финансовый результат в бухгалтерском учете. Однако налоговое законодательство содержит ограничения на применение налоговых вычетов.

Нормы, определяющие порядок исчисления НДС, предусматривают четыре случая, когда НДС, уплаченный поставщикам, не может рассматриваться как налоговый вычет и включается в фактическую стоимость ресурсов:

- приобретение ресурсов, используемых для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению НДС (освобожденных от обложения НДС);

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

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

- приобретение ресурсов для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются объектом обложения НДС в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Во всех случаях НДС, уплаченный поставщикам или таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, *участвует в формировании первоначальной стоимости* приобретаемых товаров (работ, услуг), которые будут использованы для ведения хозяйственной деятельности и

учтены в составе затрат, а затем и расходов при расчете финансового результата соответствующего отчетного периода.

Сумма НДС, учтенная в стоимости приобретенных ресурсов, которые предназначены для ведения необлагаемой НДС деятельности, постепенно включается в состав затрат. Однако как быстро сумма НДС отразится на финансовых результатах, то есть станет расходом в бухгалтерском учете, зависит от системы учета затрат конкретной организации – методов оценки незавершенного производства, сроков хранения готовой продукции на складе до момента продажи, метода списания управленческих затрат.

Совершенно иначе отражается на финансовом результате влияние НДС, оплаченного поставщикам при приобретении ресурсов, которые предназначены для ведения облагаемой НДС деятельности, если они использованы в дальнейшем для осуществления операций, не облагаемых этим налогом. Суммы НДС восстанавливаются в том налоговом периоде, в котором соответствующие ресурсы начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не облагаемых НДС.

Данное условие неприменимо для налогоплательщиков, переходящих на специальные налоговые режимы – упрощенную систему налогообложения и уплату единого налога на вмененный доход. В данном случае суммы НДС, принятые в качестве налогового вычета по приобретенным ресурсам, восстанавливаются в налоговом периоде, предшествующем переходу на вышеуказанные режимы.

НДС восстанавливается в размере, ранее принятом к вычету и пропорциональном стоимости той части ресурса, которую предполагается использовать для не облагаемых налогом операций, а в отношении основных средств – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), основных средств, а учитываются в составе прочих расходов (ст. 170 НК РФ). Таким образом, при расчете налогооблагаемой прибыли вся сумма восстановленного НДС рассматривается в период восстановления этого налога в качестве расхода.

От учетной политики предприятия зависит также, повлияет данная налоговая норма на финансовый результат в бухгалтерском учете или нет. Если включить сумму восстановленного НДС в стоимость актива, например, материалов или товаров, то НДС постепенно, по мере выбытия или продажи этих материалов или товаров, будет переноситься на затраты, а затем и на расходы.

Оценка влияния на финансовый результат налога на прибыль и налогов, включаемых в состав расходов по обычным видам деятельности

Налог на прибыль непосредственно влияет на величину финансового результата, и операция по его начислению отражается на счете 99, то есть на счете, на котором определяется финансовый результат по предприятию в целом.

Налог на имущество организаций, транспортный и земельный налоги, водный налог и налог на добычу полезных ископаемых включаются в состав расходов по обычным видам деятельности и учитываются на счетах учета затрат на производство, участвуя, таким образом, в формировании финансового результата.

Процесс возникновения (начисления) обязательств налогоплательщика по платежам в бюджетную систему в течение календарного года

Наименование обязательного платежа		Периодичность возникновения обязательств по платежам в бюджет
Налог на имущество организаций	Сумма обязательств в составе затрат на производство	Ежеквартально
Транспортный налог	Сумма обязательств в составе затрат на производство	Ежеквартально
Земельный налог	Сумма обязательств в составе затрат на производство	Ежеквартально
Водный налог	Сумма обязательств в составе затрат на производство	Ежеквартально
Налог на добычу полезных ископаемых	Сумма обязательств в составе затрат на производство	Ежемесячно

По истечении каждого месяца счета учета затрат (20, 21, 23, 25, 26, 29) «закрываются» путем обобщения всех сумм затрат, накопленных за месяц на данных счетах, и получения двух показателей – себестоимости произведенной за данный месяц продукции (работ, услуг) и суммы незавершенного производства.

Налоги, включаемые в состав расходов по обычным видам деятельности, в учете обычно отражаются в составе управленческих затрат (счет 26), которые являются расходами периода, и особенности их учета зависят от выбора предприятием варианта учетной политики.

Предприятие может формировать показатель полной или сокращенной себестоимости продукции (работ, услуг), определяя порядок закрытия счета 26 в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

При формировании полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг) управленческие затраты включаются в себестоимость готовой продукции (работ, услуг). Это означает ежемесячный перенос всей суммы управлен-

ческих затрат на счет 20 с последующим распределением между незавершенным производством и стоимостью изготовленной за месяц продукции (работ, услуг).

При включении в расчет налоговой нагрузки налогов, отражаемых в составе производственных затрат, необходимо учитывать следующее:

- существует временной разрыв между моментом начисления налога в составе производственных затрат в бухгалтерском учете и его признанием в качестве расхода при расчете финансового результата. Длительность временного периода, в течение которого начисленные в затраты по итогам месяца налоги «перейдут» в состав расходов (то есть попадут на счета финансовых результатов), зависит от технологических особенностей деятельности предприятия:

- наличия незавершенного производства;
- периодичности выпуска готовой продукции (работ, услуг) из производства;
- от скорости оборачиваемости запасов готовой продукции.

Влияние на финансовый результат суммы налогов, начисляемых в течение года на счета учета затрат, зависит еще и от учетной политики предприятия – от совокупности методов формирования затрат:

- особенностей учета управленческих затрат;
- выбранного метода оценки незавершенного производства;
- метода оценки готовой продукции при списании в процессе продажи.

Оценка влияния на финансовый результат обязательных платежей, включенных в состав управленческих и коммерческих расходов

Управленческие и коммерческие затраты являются затратами периода, так как их сумма не столько зависит от объемов производства, сколько определяется длительностью временного периода. Затраты периода (накладные или косвенные) ежемесячно суммируются на счетах:

- 26, на котором в течение месяца отражаются затраты, связанные с управлением производственным предприятием;
- 44, на котором в течение месяца отражаются коммерческие затраты, связанные с продажей и продвижением продукции (товаров, работ, услуг) на рынок.

В составе коммерческих расходов могут возникать обязательные платежи, начисляемые по дебету счета 44, к числу которых относятся взносы на обязательное страхование во внебюджетные фонды. Эти начисления являются следствием возникновения у предприятия расходов на заработную плату персонала, связанного с продажей продукции (товаров, работ, услуг). Накопленные с начала кален-

дарного года и до конца соответствующего отчетного периода коммерческие расходы должны быть представлены в Отчете о финансовых результатах в качестве отдельной статьи.

Коммерческие затраты рассматриваются как «расходы периода». Это означает, что ежемесячно величина собранных на счете 44 затрат будет перенесена на счет 90 и учтена при формировании финансового результата текущего отчетного периода. Частичному списанию и распределению между периодами подлежат только некоторые виды затрат. Так, предприятия, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, могут распределять расходы на упаковку и транспортировку готовой продукции, а торговые организации – расходы на транспортировку товаров.

Таким образом, налоговые обязательства, включенные в состав коммерческих расходов, ежемесячно становятся расходами, принимающими участие в формировании финансового результата в полной сумме, начисленной за прошедший месяц.

Следующая статья расходов по обычным видам деятельности – управленческие расходы, в состав которых, наряду с затратами, направленные на содержание административного персонала предприятия, обычно включают налоги, отражаемые в составе производственных затрат.

При ведении бухгалтерского учета производственными предприятиями управленческие затраты накапливаются на счете 26. Управленческие затраты, так же как и коммерческие расходы, принято считать расходами периода, поскольку их величина прямо не зависит от объемов производства продукции (работ, услуг), а, скорее, определяется длительностью временного периода.

В соответствии с Планом счетов и ПБУ 10/99 дальнейшее оформление управленческих затрат зависит от положений учетной политики предприятия, которому дано право выбора из двух вариантов:

- ежемесячно относить управленческие затраты на финансовые результаты деятельности отчетного периода;
- учитывать управленческие затраты в составе себестоимости произведенной за месяц продукции (работ, услуг).

Выбор метода списания управленческих затрат на финансовые результаты предполагает ежемесячный перенос суммы этих затрат на счет 90 и их учет в качестве расходов при расчете прибыли/убытка отчетного периода. В этом случае при формировании Отчета о финансовых результатах предприятие будет в качестве отдельной статьи отчетности отражать показатель накопленных с начала года и до конца отчетного периода управленческих затрат.

Ежемесячно сумма накопленных управленческих и коммерческих затрат переносится на счета финансовых результатов, участвуя в формировании прибыли/убытка; счета учета этих затрат «закрываются» ежемесячно, то есть их сальдо на конец месяца обнуляется. Каждый месяц заново начинается цикл накопления затрат периода.

При включении в состав себестоимости произведенной продукции (работ, услуг), отражаемом ежемесячным переносом сальдо счета 26 на счет 20, управленческие затраты будут влиять на финансовые результаты деятельности предприятия по мере продажи готовой продукции (работ, услуг), и в Отчете о финансовых результатах они будут отражаться не отдельным показателем, а участвовать при расчете валовой прибыли в составе себестоимости проданной продукции (работ, услуг).

Таким образом, при расчете налоговой нагрузки должны приниматься во внимание положения учетной политики предприятия, влияющие на порядок формирования финансового результата.

Пути снижения налоговой нагрузки, сущность налогового планирования в организации

В экономической литературе существует несколько определений термина налоговое планирование, в том числе налоговое планирование представляет собой:

- деятельность налогоплательщика по законному снижению налогового бремени;
- набор мер и выбор способа бухгалтерского учета, направленного на законное снижение налогового бремени предприятия;
- совокупность законных целенаправленных действий, связанных с использованием определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью максимальной минимизации налоговых обязательств;
- оптимизация налогообложения в целом, разработка ситуационных схем оптимизации налоговых платежей, организация системы налогообложения для своевременного анализа налоговых последствий различных управленческих решений и др.

Таким образом, налоговое планирование это выбор определенных, допустимых законодательством действий налогоплательщика, направленных на оптимизацию налогообложения с целью снижения налогового бремени.

Законодательство Российской Федерации признает права налогоплательщика и предоставляет ему возможность для реализации мер защиты его собственности, в том числе направленных на уменьшение налоговых обязательств, но только при условии, что эти действия не приводят к нарушению законодательства.

Природа налогового планирования подразделяется на законные способы сокращения налогового бремени и преднамеренное, противозаконное уклонение от налогообложения. Грань между этими двумя составляющими в налоговом праве не регламентирована, что располагает к возникновению судебных прецедентов со стороны налоговых органов.

Законная налоговая оптимизация представляет собой действия налогоплательщика, направленные на сокращение налогового бремени посредством допустимых законодательством способов, таких, например, как:

- налоговые льготы;
- специальные режимы налогообложения;
- оффшорные зоны;
- договорные методы;
- учетная политика и т.п.

Те способы уклонения от уплаты налогов, под которым понимается противозаконное и умышленное неисполнение или уменьшение налоговых обязанностей, являются правонарушениями и подлежат наказанию в соответствии с действующими нормами налогового, уголовного и административного права.

Налоговое планирование может включать в себя следующие действия:

1. Анализ деятельности предприятия с целью проведения оценки экономической безопасности бизнеса;
2. Анализ налогообложения деятельности хозяйствующего субъекта;
3. Поиск возможности законного применения налоговых льгот;
4. Разработка налоговых схем и оценка рисков при их применении;
5. Анализ возможности оптимизации для целей налогообложения отдельных сделок;
6. Разработка учетной политики для целей налогообложения и др.

Контрольные вопросы

1. Понятие налогового бремени.
2. Каковы показатели налогового бремени на микроуровне, как они рассчитываются?
3. Каковы общие и частные недостатки показателей налоговой нагрузки на организацию?

4. Сущность налогового планирования.

Тема 3.2 Методы оптимизации налогообложения предприятия

Под налоговой оптимизацией понимаются организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений (Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. - М: Прогресс, 2009- с. 128).

В Определении КС РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П налоговая оптимизация определена как:

- не противоречащие закону механизмы уменьшения налоговых платежей;
- действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа.

Необходимо отметить, что любая налоговая оптимизация должна быть легальной и формально соответствовать требованиям налогового законодательства. В противном случае имеет место преднамеренное, противозаконное уклонение от налогообложения, то есть, налоговое правонарушение со всеми вытекающими негативными последствиями для налогоплательщика, таких как доначисление налогов, взыскания пени и налоговых санкций.

Основными методами налоговой оптимизации являются:

- формирование учетной политики, обеспечивающей максимальный эффект от ведения учета;
- оптимизация через договорную политику (выбор вида договора и формы совершения сделки);
- использование всех предоставленных законодательством льгот и налоговых освобождений;
- использование специальных режимов налогообложения;
- перенос сроков уплаты налогов по основаниям, предусмотренным налоговым законодательством (получение отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита).

Формирование учетной политики

Разработку учетной политики предприятия следует рассматривать как один из важнейших элементов налоговой оптимизации.

Учетная политика - это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

Квалифицированная проработка приказа об учетной политике позволит предприятию выбрать оптимальный вариант учета, эффективный и с точки зрения режима налогообложения.

Учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. При грамотном подходе к ее составлению можно добиться весьма существенного повышения эффективности деятельности организации, оптимизировать ее налоговые обязательства.

Можно выделить следующие основные возможности учетной политики, позволяющие оптимизировать налоговые обязательства организации:

- выбор срока полезного использования амортизируемого имущества;
- выбор метода начисления амортизации по основным средствам;
- использование амортизационной премии;
- оценка материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии;
- порядок создания производственных резервов и резервных фондов;
- другие.

В соответствии с действующим законодательством организациям разрешено самостоятельно определять срок полезного использования основных средств в соответствии с положениями налогового законодательства и с учетом Классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации; выбирать способ начисления амортизации по однородным объектам амортизируемого имущества; применять специальные ускоренные или пониженные нормы амортизации в случаях, предусмотренных законодательством.

Возможность оптимизации амортизационной политики позволяет организации целенаправленно влиять на финансовые результаты и налоговые обязательства.

а) Выбор срока полезного использования амортизируемого имущества

Согласно ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств и (или) объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

Группа	Срок полезного использования
1	от 1 года до 2 лет включительно
2	свыше 2 лет до 3 лет включительно
3	свыше 3 лет до 5 лет включительно
4	свыше 5 лет до 7 лет включительно
5	свыше 7 лет до 10 лет включительно
6	свыше 10 лет до 15 лет включительно
7	свыше 15 лет до 20 лет включительно
8	свыше 20 лет до 25 лет включительно
9	свыше 25 лет до 30 лет включительно
10	свыше 30 лет

У налогоплательщика имеется возможность установить срок полезного использования по верхней или нижней границе установленного срока. Очевидно, что перенос стоимости амортизируемого имущества на расходы, например, в течение 3 лет вместо 5 позволяет «быстрее» учитывать данные суммы в целях налогообложения. Чем меньше срок полезного использования, тем больше сумма амортизационных отчислений и тем больше организация спишет на расходы при расчете налога на прибыль. Снижается облагаемая база по налогу на имущество за счет уменьшения остаточной стоимости основных средств, а также сокращения величины и срока нахождения данного имущества на балансе организации.

Таким образом, организации выгоднее устанавливать минимальный срок из тех, которые предусматривает амортизационная группа. Однако, выбор срока полезного использования необходимо обосновать расчетами с учетом экономической стратегии развития предприятия.

б) Выбор метода начисления амортизации по основным средствам

Одним из направлений налоговой оптимизации является выбор метода начисления амортизации по основным средствам для целей бухгалтерского учета

и налогообложения. Этот выбор оказывает влияние на обязательства организации по налогам на прибыль и на имущество.

Порядок начисления амортизации по основным средствам для целей налогообложения регламентируется ст. 259 гл. 25 части второй Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п.1 ст.259 НК РФ в налоговом учете налогоплательщики имеют право начислять амортизацию двумя методами:

1. Линейным методом;
2. Нелинейным методом.

При выборе одного из 2-х методов нужно помнить, что в соответствии с требованиями п.3 ст.259 НК РФ:

1. Линейный метод начисления амортизации должен применяться к объектам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы.
2. К основным средствам, входящим в первую-седьмую группу, налогоплательщик вправе применять один из двух вышеуказанных методов.
3. Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Линейный метод начисления амортизации

В соответствии со ст.259.1 НК РФ сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.

Следовательно, для каждого объекта индивидуально должны быть определены два показателя, применяемых в целях налогообложения:

1. Первоначальная (восстановительная) стоимость;
2. Норма амортизации по данному объекту.

В свою очередь норма амортизации определяется по каждому объекту по формуле:

$$K = [1/n] \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта;

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

Нелинейный метод начисления амортизации

В соответствии со ст.259.2 НК РФ сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100},$$

где А - сумма ежемесячной амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе), в порядке, установленном статьей 322 НК РФ.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

В случае, если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 рублей, в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

В соответствии с ПБУ 6/01 в бухгалтерском учете начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В современных условиях предприятия предпочитают выбрать в учетной политике как для целей налогообложения, так и для целей бухгалтерского учета линейный метод, что позволяет снизить трудоемкость учета. Но если предприятие имеет цель оптимизировать налогообложение, то ему следует выбрать нелинейный метод начисления амортизации.

Нелинейный метод предусматривает начисление амортизации в первые годы срока службы объектов более быстрыми темпами по сравнению с амортизационными отчислениями, рассчитанными линейным методом.

Сумма начисленной амортизации за весь срок полезного использования объекта будет одинаковой как для линейного метода, так и для нелинейного метода. Нелинейный метод только перераспределяет ее во времени, соответственно, перераспределяются и налоговые обязательства организации, когда первыми следуют меньшие налоговые платежи, а последними – большие; таким образом, возникает отсрочка платежа по налогу на прибыль. Очевидно, что чем позже уплачен налог, тем дольше денежные средства организации находятся в обороте и приносят дополнительные доходы.

Предприятию при выборе в учетной политике нелинейного метода начисления амортизации необходимо сопоставить уровень планируемой экономии по налогу на прибыль и степень усложнения трудоемкости учета.

в) Использование амортизационной премии

С 2006 г. организации имеют право единовременно включать в расходы отчетного (налогового) периода до 10 процентов затрат на капитальные вложения по основному средству либо его достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации объекта (до 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам). Этот способ расчета амортизации получил название амортизационной премии.

Амортизационная премия является важным инструментом учетной политики в целях оптимизации налогообложения. Амортизационная премия дает возможность единовременного списания части расходов на приобретение (создание) основных средств, а так же на их модернизацию, реконструкцию и т.д. *Основной смысл использования амортизационной премии – единовременное списание в налоговом учете стоимости приобретенного имущества на текущие расходы, что снизит налоговую нагрузку в первоначальный период его эксплуатации.*

Выбор ставки амортизационной премии позволит организация распределить во времени амортизационные отчисления по данному имуществу. Однако существенное влияние на деятельность компании может оказать распределение во времени суммы налоговой экономии.

Так, если компания в настоящее время испытывает дефицит свободных денежных средств, а необходимость в обновлении основных фондов стоит остро, применение ставки амортизационной премии, равной 30%, существенно снизит налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций в 1-й год и незначительно повысит налогооблагаемую базу в остальные годы срока полезного использования оборудования.

Таким образом, использование в налоговом учете указанных инструментов амортизационной политики является эффективным и действенным механизмом оптимизации налоговой нагрузки на предприятие.

г) Применение повышающих коэффициентов по амортизируемому имуществу

В некоторых случаях налогоплательщику предоставлено право на применение повышающих коэффициентов. Порядок их применения установлен в ст.259.3 НК РФ.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации повышающий коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа;

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации повышающий коэффициент, но не выше 3:

1) в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Использование в налоговом учете повышающих коэффициентов позволяет ускоренно списывать стоимость соответствующего амортизационного имущества на расходы организации, снижая, таким образом, обязательства по налогам на прибыль и имущество.

д) Приобретение основных средств стоимостью до сорока тысяч рублей включительно

В соответствии с п.2 ст.256 НК РФ к амортизируемому имуществу не относится имущество, первоначальная стоимость которого составляет до сорока тысяч рублей включительно. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию. В связи с этим представляется целесообразным в некоторых случаях при приобретении основных средств разукрупнить их на составляющие конструктивно обособленные объекты. Иными словами следует приобретать не комплекс, а отдельные составные части.

При подобном подходе и если стоимость отдельных частей составить величину до 40 тыс. руб. включительно стоимость данного имущества возможно учесть сразу по мере ввода в эксплуатацию, а не в течение ряда лет через амортизацию. В некоторых случаях подобные действия могут принести существенную экономию по налоговым платежам по налогу на прибыль.

Кроме того, установление в бухгалтерском учете лимита отнесения активов к материально-производственным запасам (МПЗ) в размере 40 000 руб. позволяет вывести все активы стоимостью не более 40 000 руб. из-под обложения налогом на имущество.

е) Оценка материально-производственных запасов при их списании

В соответствии со ст. 254 НК РФ, для целей налогообложения может применяться один из следующих методов оценки МПЗ:

1. Метод оценки по стоимости единицы запасов. Используется на малых предприятиях с ограниченной номенклатурой поступаемых материалов. В производство со склада материалы списываются по той же фактической себестоимости, по которой были оприходованы, т.к. при небольшой номенклатуре этих материалов можно точно определить их партию и стоимость.

2. Метод оценки по средней стоимости. Данный метод является универсальным и самым применяемым в учетной политике. Стоимость МПЗ при списании в производство определяется по каждой группе запасов как частное от деления общей себестоимости группы запасов на их количество.

3. Метод оценки по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО). В производство материалы списываются по стоимости первых по времени поступлений.

4. Метод оценки по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО). В производство материалы списываются по стоимости последних по времени поступлений. Применение данного способа целесообразно в условиях инфляции, т.е. при постоянном увеличении цены закупок.

Использование этих методов в условиях инфляции различным образом влияет на затраты, финансовые результаты, налоговые обязательства предприятия в отчетном периоде.

При использовании метода ФИФО в производство (на затраты) списываются первые, более дешевые поступления, что снижает затраты по сравнению с методом ЛИФО, при котором в производство списываются последние по времени, более дорогие поступления МПЗ. Таким образом, в первом случае прибыль отчетного периода больше, чем во втором и, соответственно, больше сумма налога на прибыль.

Метод средней стоимости дает средние результаты по затратам, прибыли и налогу на прибыль.

Использование этих методов зависит от приоритетов организации. Если руководство (в условиях инфляции) стремится получить максимум прибыли (при прочих равных условиях) и высокие дивиденды для акционеров, предпочтение должно быть отдано методу ФИФО.

ж) Создание резерва по сомнительным долгам

Создание указанного резерва позволит значительно снизить налоговую нагрузку на предприятие в случае неплатежей контрагентов за поставленную продукцию. Порядок создания резерва по сомнительным долгам рассмотрен в ст.266 Налогового кодекса РФ.

Согласно п.1 ст.266 Налогового кодекса РФ *сомнительным долгом* признается любая задолженность перед налогоплательщиком при наличии двух условий:

1. Задолженность не погашена в сроки, установленные договором;
2. Задолженность не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Как только подобная задолженность появляется у предприятия оно вправе формировать резервы по сомнительным долгам. При этом следует понимать, что данные резервы имеют строго целевой характер — они создаются с целью покрытия убытков по безнадежным долгам.

Безнадежными долгами в соответствии с п.1 ст.266 Налогового кодекса РФ признаются долги, по которым:

- 1) *Истек установленный срок исковой давности.*

Необходимо учитывать, что в соответствии со ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности устанавливается в три года. Однако законодательством могут предусматриваться и специальные сроки исковой давности как сокращенные, так и более длинные по сравнению с общим сроком.

При заключении договора следует специально оговорить сроки расчета, так как именно от этого срока начнется отсчет срока исковой давности.

В случае отсутствия в договоре условий по срокам течение срока исковой давности начинается через семь дней.

2) *Обязательство прекращено по трем причинам:*

-невозможности его исполнения в соответствии с гражданским законодательством;

- на основании акта государственного органа;

-ликвидации организации.

Невозможность исполнения представляет собой оценочную категорию, и в каждом отдельном случае она должны определяться предприятием-кредитором самостоятельно с учетом всех конкретных обстоятельств дела.

В качестве примера таких долгов можно рассматривать:

- признание должника банкротом при отсутствии имущества и средств, необходимых для удовлетворения претензий кредиторов;

- ликвидация предприятия-должника в установленном порядке (при условии, что кредитор не заявил претензий в процессе ликвидации в установленный срок). При этом должник считается ликвидированным с момента внесения записи о ликвидации должника в единый государственный реестр, с этого момента долги считаются нереальными к взысканию;

- постановление правоохранительных органов о прекращении уголовного дела при лжепредпринимательстве, мошенничестве и др. и при невозможности обнаружения виновных лиц и похищенного имущества.

Порядок создания резервов по сомнительным долгам рассмотрен в п.3 и п.4 ст.266 Налогового кодекса РФ. Создавать или не создавать данный резерв является правом налогоплательщика. В том случае, если принято решение о создании резерва, то этот факт следует отразить в учетной политике для целей налогообложения. При этом необходимо учитывать ряд положений:

1. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной в конце предыдущего отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности.

2. Сумма резерва по сомнительным долгам формируется следующим образом:

- сомнительная задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней — включается в полной сумме;

- сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) — включается в размере 50 процентов от суммы выявленной задолженности;

- сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерва.

3. Сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ.

4. Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Это положение не применяется в отношении расходов на формирование резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, за исключением банков.

Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав вне реализационных расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода (п.4 ст.266 Налогового кодекса РФ).

Порядок использования созданных резервов рассмотрен в п.5 ст.266 Налогового кодекса РФ. Заключается он в следующем – если сумма резерва не полностью использована в отчетном периоде, то она может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период.

При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика по итогам отчетного периода.

В случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы равномерно в течение отчетного (налогового) периода.

В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, расходы по списанию долгов, признаваемых безнадежными, осуществляются только за счет суммы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

При создании резерва по сомнительным долгам организация в текущем периоде сможет уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму просроченной дебиторской задолженности, и, соответственно, снизится налог на прибыль.

Однако наличие резерва не уменьшает этот налог навсегда, а лишь отсрочивает его уплату, что также является элементом налоговой оптимизации.

Несмотря на жесткую регламентацию **сроков налоговых платежей** со стороны закона, в организации существует ряд возможностей их налоговой оптимизации. Можно выделить следующие способы оптимизации сроков налоговых платежей:

1. Регулирование процесса формирования налоговой базы путем выбора вариантов ведения бухгалтерского и налогового учета, влияющих на сроки и пропорции включения элементов налогообложения в общую базу (см пп. *а-ж*).

2. Отсрочка, рассрочка, налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит. В некоторых ситуациях отсрочка платежа по налогу на прибыль может помочь организации стабилизировать финансовое положение. По экономическому эффекту отсрочку и рассрочку уплаты налога можно сравнить с получением заемных средств. Иными словами, за период отсрочки налога на прибыль организация может использовать денежные средства для нужд организации.

Согласно статье ст. 64 НК РФ *отсрочка (рассрочка)* - это перенос срока уплаты налога на срок, не превышающий одного года, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Рассрочка организациям может быть предоставлена как по одному, так и по нескольким уплачиваемым налогам. В ст. 64 НК РФ перечислены основания, при соблюдении которых организация может претендовать на получение отсрочки:

- если причинен ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

- в случае задержки финансирования средств из бюджета или неоплаты выполненного государственного заказа;

- в случае если организации в результате полной оплаты налога грозит банкротство либо в случае утверждения арбитражным судом мирового соглашения или графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

- в случае если производство или реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер;

- при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Достаточно соблюдения одного из перечисленных пунктов. Если отсрочка предоставляется согласно п. п. 1, 2, то на сумму задолженности проценты не начисляются, а если рассрочка предоставляется при соблюдении п. п. 3, 4 - на сумму задолженности начисляются проценты в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

(в ред. Федерального закона от 23.11.2009 N 261-ФЗ)

- осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

- другие.

3. Выбор порядка и срока уплаты налогов, по которым существуют варианты.

4. Применение различных видов договора и форм расчетов, влияющих на сроки уплаты налогов.

Оптимизация платежей по налогу на прибыль связана также с возникновением **отложенных налогов (отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов)**. Отложенные налоги возникают из-за различий бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов.

Бухгалтера, как правило, стремятся не допустить возникновения отложенных налогов, чтобы не использовать в работе трудоемкие расчеты, предусмотренные ПБУ 18/02 «Учет расчета по налогу на прибыль». Однако, если возникновение отложенных налоговых активов неблагоприятно для предприятия (это своего рода переплата налога на прибыль в текущем периоде), то отложенные налоговые обязательства, напротив, позволяют предприятию уменьшить текущие платежи по налогу на прибыль, перенеся их на будущие периоды. Организация выплачивает меньшую сумму налога, но у нее остается обязательство в будущем погасить не выплаченный в данное время налог.

Подобная схема расчетов по налогу на прибыль дает, по сути, предприятию возможность получить отсрочку погашения обязательств перед бюджетом по налогу на прибыль, что означает получение от государства бесплатного налогового кредита.

Для возникновения отложенных налоговых обязательств можно предложить использовать различные методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете: линейный метод – в бухгалтерском и нелинейный – в налоговом учете (сейчас, как и на большинстве отечественных предприятий используется линейный метод как в бухгалтерском, так и в налоговом учете).

На предприятии должна быть организована специальная работа с **дебиторской задолженностью**. При этом следует учитывать два самостоятельных аспекта:

1. По налогу на прибыль

Согласно п.2 ст.265 Налогового кодекса РФ к расходам, учитываемым в целях налогообложения, приравниваются убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности. Для списания на убыток дебиторской задолженности необходимо наличие трех условий в совокупности:

1) истечение срока исковой давности. См. п. 3.8. лекции.

2) решение руководителя предприятия о списание определенной суммы дебиторской задолженности на убытки. Данное решение должно быть оформлено документально (приказ, распоряжение) и должно быть принято только руководителем предприятия, а не его заместителем или иным должностным лицом (если им данные полномочия не делегированы). Решение может быть основано на докладной записке главного бухгалтера или юрисконсульта предприятия, например, с обоснованием истечения срока исковой давности.

3) просроченная задолженность не была зарезервирована предприятием (т.е. отсутствует резерв по сомнительным долгам). Как было указано выше, данный резерв создается в соответствии с п.1 ст.266 Налогового кодекса РФ и преду-

смотрено только для предприятий, использующих метод начислений при учете доходов.

Здесь необходимо, прежде всего, проверить: была ли зарезервирована списываемая задолженность. Поскольку при создании резерва по сомнительным долгам в целях налогообложения имеется ограничения на сумму резерва— не более 10 процентов от налогооблагаемой выручки в отчетном (налоговом) периоде.

Безнадежная задолженность может быть списана на убытки предприятия (и на уменьшение налоговой базы по прибыли) по истечении срока исковой давности - через 3 года или (с использованием резервов) раньше - в течение года после образования такой задолженности. Общая величина налоговой базы не изменится, однако сроки уплаты налога на прибыль отодвинутся.

2. По налогу на добавленную стоимость

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

- 1) день истечения указанного срока исковой давности;
- 2) день списания дебиторской задолженности.

Важно понимать, что при учете дебиторской задолженности имеется два самостоятельных срока. При этом день списания и день истечения срока исковой давности могут не совпадать. Кроме того, нельзя порядок списания задолженности «привязывать» лишь к налогу на прибыль как мы традиционно привыкли это делать. Дело в том, что по налогу на добавленную стоимость налоговый период составляет месяц, а по налогу на прибыль — квартал. Поэтому не исключена ситуация когда по НДС налоговые обязательства уже имеются, а по налогу на прибыль еще нет. Кроме того, и последствия диаметрально противоположные по прибыли платежи в бюджет уменьшаются, а по налогу на добавленную стоимость увеличиваются.

Договорная политика является важным инструментом при управлении налоговыми обязательствами хозяйствующего субъекта. Путем использования особенностей законодательного регулирования договорных отношений (существование как обязательных, так и необязательных предписаний закона) можно по-разному юридически оформлять хозяйственную операцию, не изменяя при этом её экономического содержания.

Для целей налогообложения наибольшее значение имеют следующие элементы договора: вид договора, стороны, предмет, период действия договора, цена договора, порядок и формы расчетов по договору, порядок и условия передачи

товара; права и обязанности сторон по договору, порядок перехода прав и обязанностей по договору.

Например, приобретение основных средств на основании договора лизинга в большинстве случаев позволяет минимизировать платежи по налогу на прибыль. Основным документом, регулирующим лизинговую деятельность в РФ, является Федеральный закон РФ от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О лизинге».

В соответствии со ст. 12 Закона «О лизинге» предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору финансового лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по соглашению сторон.

В случае, если по условиям договора финансового лизинга предмет лизинга (например, оборудование) отражается на балансе лизингополучателя, последний в соответствии со п.2 ст.31 Закона «О лизинге» производит амортизационные отчисления с полной стоимости предмета лизинга и в соответствии со ст.259 НК РФ имеет право на применение специального повышающего коэффициента не выше 3. Таким образом, в результате приобретения оборудования на основании договора лизинга возможно трехкратное увеличение амортизационных отчислений, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Кроме того, согласно ст.264 НК РФ арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) существо при налогообложении прибыли включаются в прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Налогообложение штрафных санкций, предусмотренных условиями договора, особенно стало актуальным с 1 января 2002 г. в связи с введением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ. Отметим здесь два важных момента:

1. Согласно п.1 ст.248 Налогового кодекса РФ к доходам в целях налогообложения прибыли относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее — доходы от реализации);
- 2) внереализационные доходы.

Статья 250 Налогового кодекса РФ содержит примерный перечень внереализационных доходов, который не является исчерпывающим. Согласно данному перечню внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба (п.3 ст.250 Налогового кодекса РФ).

2. В соответствии со ст.271 Налогового кодекса РФ основным методом признания доходов для целей налогообложения прибыли является метод начисления, поэтому датой получения внереализационных доходов признается дата начисления штрафов, пеней и (или) иных санкций в соответствии с условиями заключенных договоров либо на основании решения суда. При этом для целей налогообложения по налогу на прибыль фактическое получение начисленных санкций значения не имеет.

Таким образом, в налоговом учете начисленные в соответствии с заключенными договорами или судебными решениями штрафные санкции следует отражать в налоговом учете того отчетного (налогового) периода, когда произошло начисление штрафных санкций либо вступило в законную силу решение суда о взыскании санкций, не зависимо от реального получения данных санкций.

Если начисление штрафных санкций продолжается и следующем отчетном (налоговом) периоде, то отражение вновь начисленной суммы производится в данном периоде.

В этой связи, необходимо произвести тщательный анализ, по результатам которого все договоры необходимо подразделить на три группы:

1. Договоры, в которых не содержится условий о взыскании каких-либо санкций;
2. Договоры, в которых содержатся условия о взимании санкций. Указанные санкции взимать фактически не предполагается;
3. Договоры, в которых содержатся условия о взимании санкций. В случае нарушения условий договоров указанные санкции предполагается взимать с контрагента.

Относительно второй группы выявленных договоров, необходимо принять одно из двух решений: исключить из условий договоров условия начисления санкций (путем заключения соответствующих дополнительных соглашений) или оставить договоры без изменений. В последнем случае Вам будет нужно включить сумму начисленных санкций в облагаемый налогом доход даже в том случае, когда указанные санкции Вами не будут взысканы.

Включать в качестве одного из условий договора начисление штрафов, пени и иных санкций за нарушение условий договоров необходимо только в том случае, когда таковые санкции будут фактически взиматься.

Если же какие-либо санкции за нарушение условий заключенных договоров с контрагента взимать не планируются, то и включать в договор условие о начислении таковых санкций не нужно. В противном случае предприятие будет вынуждено уплачивать налог на прибыль с дохода, который никогда не будет получен.

Кроме того, исходя из требований норм п.3 ст.250 и подп.3 п.4 ст.271 Налогового кодекса РФ и во избежание налогообложения сумм, которые возможно не будут получены, рекомендуется:

1. Условие о начислении штрафов, пеней и (или) иных санкций в заключаемых договорах формулировать следующим образом (предусмотрев в договоре претензионный порядок разрешения споров):

"Покупатель по Настоящему Договору несет следующую ответственность:

— за _____ штрафная неустойка (штраф, пени и (или) иные санкции) в размере ___% от суммы договора (долга).

Начисление указанных штрафных санкций начинается по истечении семидневного срока (иного срока) со дня предъявления претензии Продавцом до момента фактического исполнения обязанностей Покупателем.

Продавец по Настоящему Договору несет следующую ответственность:

— за _____ штрафная неустойка (штраф, пени и (или) иные санкции) в размере ___% от суммы договора (долга).

Начисление указанных штрафных санкций начинается по истечении семидневного срока (иного срока) со дня предъявления претензии Покупателем до момента фактического исполнения обязанностей Продавцом".

Наличие подобной формулировки в договоре позволит:

— по договорам, за нарушение условий которых взимать санкции фактически не предполагается, — не включать данные санкции в налоговую базу по налогу на прибыль;

— по договорам, за нарушение условий которых предполагается взимать санкции — включать данные санкции в налоговую базу по налогу на прибыль только после выставления претензии. Вместе с тем, следует учитывать, что в рассматриваемом случае санкции начисляются только с момента истечения обусловленного договором срока со дня предъявления претензии до момента фактического исполнения обязанностей контрагента.

2. В тех случаях, когда предусматривается ответственность за неисполнение денежных обязательств (оплата товаров, работ, услуг и т.п.), условие о начислении санкций в договор можно не включать, т.к. в данном случае контрагента можно будет привлечь к ответственности за нарушение исполнения договора в соответствии со ст.395 Гражданского кодекса РФ.

Оптимизация налогов при использовании специальных налоговых режимов (УСН, ЕНВД, патентная система налогообложения)

Основное преимущество применения специальных налоговых режимов (упрощенной системы налогообложения-УСН, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности-ЕНВД, патентной системы налогообложения-ПСН) заключается в законном освобождении организаций от обязанностей исчислять и уплачивать целый ряд налогов и иных обязательных платежей: налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на добавленную стоимость (кроме случаев уплаты НДС на таможне при перемещении товаров через таможенную границу РФ). Другими преимуществами являются достаточно низкие ставки налогов, установленных для специальных налоговых режимах (УСН: 6%, если объектом налогообложения являются доходы и 15%, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов; ЕНВД и патентная система налогообложения, соответственно, 15 и 6%.

Государство установило достаточно жесткие условия для получения права перехода на специальный режим налогообложения. Вновь создаваемые учреждения должны соответствовать требованиям, которые установлены законом в отношении плательщиков УСН, ЕНВД или ПСН.

Налоговые обязательства при работе на специальных налоговых режимах в подавляющем большинстве случаев оказываются меньше сумм налогов, которые пришлось бы уплатить организации, находящейся на общем режиме налогообложения.

В качестве побочного эффекта от использования методов налоговой оптимизации возникает налоговый риск, который может существенно увеличить налоговую нагрузку. Таким образом, критерием эффективности проводимой организацией налоговой оптимизации можно назвать разумный уровень налогового риска.

Правильное применение методов налоговой оптимизации в сочетании с разумными налоговыми рисками и соблюдением законодательства помогают в результате получить желаемый экономический эффект.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Существующая сегодня налоговая система Российской Федерации в целом сформировалась в последние 10 лет:

- созданы законодательные основы налоговых правоотношений;
- приняты и введены в действие все главы НК РФ, устанавливающие порядок исчисления и уплаты налогов;
- реформирован механизм налогового администрирования;
- определена компетенция органов власти, закреплены права и обязанности участников налоговых правоотношений.

Решение концептуальной задачи по обеспечению перехода к инновационному типу экономического развития требует дальнейшего совершенствования налоговой политики, обеспечивающей стимулирование:

- создания новых производств, развития малого предпринимательства, прежде всего в высокотехнологичных секторах;
- обновления и технического перевооружения основных фондов в экономике;
- внедрения результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Решение экономических и социальных задач, стоящих перед страной и обществом, во многом зависит от результативности совершенствования налогового механизма.

Содержание и структура учебного пособия дают возможность будущим специалистам последовательно изучить сущность и особенности налоговой системы Российской Федерации, получить представление о налоговом бремени организации и возможности налоговой оптимизации.

БИБЛИОГРАФИЯ

Основная литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая (по состоянию на 01.09.2013).
2. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 № 212-ФЗ;
3. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ.
4. Богданова Е.П. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Изд-во Маркет ДС, 2010.
5. Боровикова Е.В. Налогово-бюджетное планирование в Российской Федерации. Изд-во Высшее образование, 2011.
6. Бородина А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия // Налоги и налогообложение. 2011. № 9. С. 5 - 14.
7. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. - М.: Юрайт, 2011 г.
8. Донин Ю.Л. Новое в налогообложении. Изд-во Маркет ДС, 2011.
9. Игнатова Т.В., Богатырев М. А., Пономарев А. И. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации. Изд-во Финансы и статистика, 2009.
10. Касьянова А.Н. НДС: просто о сложном. Изд-во АБАК, 2011.
11. Качур О.В. Налоги и налогообложение. – М.: КНОРУС, 2011.
12. Колчин С.П. Налогообложение. Изд-во БИНФА, 2009.
13. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Упрощенная система налогообложения. - СПб.: Проспект, 2011
14. Косов М.Е. и др. Налоговый процесс -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
15. Косов М.Е., Крамаренко Л.А. Налоги и налогообложение. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
16. Косов М.Е., Крамаренко Л.А. Налогообложение доходов и имущества физических лиц. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
17. Косов М.Е., и др. Региональные и местные налоги. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
18. Косов М.Е., и др. Налоговый контроль в налоговом процессе .- М.: Магистр Инфра-М , 2011
19. Косолапов А.И. Специальные налоговые режимы: учебное пособие. - М.: Издательский дом Дашков и К, 2010.
20. Майбуров И.А., Косов М.Е , Ушак Н.В. Теория и история налогообложения. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
21. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.

22. Маслов Б.Г., Попова Л.В., Дрожжина И.А. Налоговые системы зарубежных стран. Изд-во Дело и сервис (ДиС), 2011.
23. Пономарев А. И. Актуальные проблемы налогового администрирования. М.: Мини-Тайп, 2011.
24. Попова Л.В., Маслов Б.Г., Дрожжина И.А. Налоговые системы зарубежных стран. Изд-во Дело и Сервиз, 2011.
25. Рыманов А. Ю. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2010.
26. Свинухов А. В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности. - М.: Магистр Инфра-М, 2010.
27. Семенихин В.В. Все налоги России.- М.: Эксмо, 2011.
28. Терехин Р.С. Всё об УСН (упрощенной системе налогообложения). - СПб.: Питер, 2011.
29. Шувалова Е.Б. и др. Налоговые системы зарубежных стран. - М.: Изд.дом «Дашков и К», 2011.

Дополнительная литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (в ред. от 26.06.2007)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (в ред. от 26.06.2007)
3. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 № 212-ФЗ;
4. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ.
5. Бородина А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия // Налоги и налогообложение. 2011. № 9. С. 5 - 14.
6. Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление/ Е.В. Чипуренко. – М.: Налоговый Вестник, 2008, 490 с.
7. Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение. учеб. пособие / Е.Ю. Жидкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Эксмо. — 480 с. — (Новое экономическое образование)., 2009
8. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие.- М.: Магистр.-2007.
9. Глухов В.В., Дольдэ И.В., Некрасова Т.П. Налоги. Теория и практика: Учебник.- СПб.: Изд-во «Лань», 2002.
10. Годовой налоговый отчет – 2010.- М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2006.
11. Жежелова Т.Е. Налог на добавленную стоимость// Налогообложение. Консультации. Нормативные акты. – 2007.

12. Иностранные организации и их представительства. Особенности налогообложения с примерами из практики/под ред. В.В. Семенихина.- М.: Эксмо.- 2005.
13. Кириллова О.С., Муравлева Т.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций.- М.: Экзамен, 2005.
14. Ковалева Г.Б, «Зарплатные» налоги и страховые взносы при общем режиме//Российский налоговый курьер.- 2007.
15. Королева О.А. «О порядке применения приказа Минфина России № 109н от 25.08.06»//Налогообложение. Консультации. Нормативные акты.- 2007.
16. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения: учебное пособие. – М.: Экономистъ, 2006.
17. Кузнецова М.С. НДС в примерах. Изд-во «Налог-инфо», 2006 – 228 с.
18. Молчанов С.С. Налоги: расчет и оптимизация/ С.С. Молчанов. – М.: Эксмо, 2007.
19. Налоги и налогообложение/Под ред. И.А. Майбурова. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007 .
20. Налоговая оптимизация. Принципы. Методы. Рекомендации. Арбитражная практика/ Под ред. А.В. Брызгалина.- 4-е изд., перераб. и доп.- М.: Юрайт-Издат.- 2007.
21. Парфенова Г.Ч. Налогообложение прибыли//Налогообложение. Консультации. Нормативные акты.- 2007.
22. Погорлецкий А.И. Международное налогообложение: Учебник.- СПб.: Изд-во Михайлова, 2006 .
23. Практикум по налогам и налогообложению/ Под ред. Л.И. Гончаренко.- М.: КноРус.- 2007.
24. «Электронная версия бератора «Современная налоговая энциклопедия»// Правовая система «Консультант».
25. Юрзинова И.Л. Теоретические основы экономической концепции налоговой политики. М.: Информационно-внедренческий центр "Маркетинг", 2007.