ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

Новошахтинский филиал

Государственного образовательного учреждения

высшего профессионального образования

«Южный Федеральный Университет»

Кафедра «Финансов и бухгалтерского учета»

### КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Налоги и налогообложение»

на тему: «Федеральные налоги и сборы»

Новошахтинск 2007

**Содержание**

Введение

1. Понятие налогов их функции, принципы и виды
2. Федеральные налоги и сборы

2.1 Налог на добавленную стоимость

2.2 Налог на игорный бизнес

1. Роль налоговой системы в повышении эффективности функционирования национальной экономики

Заключение

Список использованной литературы

**Введение**

Актуальность темы курсовой работы заключается в том, что в условиях рыночных отношений и особенно в переходный к рынку период налоговая система являются одним из важнейших экономических регуляторов, основой государственного регулирования экономики.

От того насколько правильно заведен механизм действия фискальной политики и построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование народного хозяйства. Поэтому данная проблема относится к наиболее актуальным задачам современности. Эта задача находит свое отражение в рассмотрении таких основополагающих элементов налоговой системы как Федеральные налоги. С их помощью государство воздействует на достижение равновесного объема национального производства, экономической стабильности и полной занятости. В целом сущностью налогообложения является установление таких налогов и объемов государственных расходов, которые помогли бы развиваться экономики стабильно, без глубоких спадов.

Объектом исследования данной курсовой работы являются федеральные налоги, а предметом исследования являются принципы, конституционно-правовые основы налогообложения и перспективы дальнейшего развития.

Цель данной курсовой работы: на основе основных положений современной теории налогообложения проанализировать систему налогообложения в РФ и рассмотреть несколько федеральных налогов.

В рамках этой общей цели определены следующие, связанные с ней задачи:

1)дать характеристику понятия налога;

2) рассмотреть функции, принципы и виды налогов;

3) рассмотреть федеральный налог РФ: Налог на добавленную стоимость;

4) рассмотреть федеральный налог РФ: Налог на игорный бизнес;

5) проанализировать роль налоговой системы в повышении эффективности функционирования национальной экономики.

Степень разработанности. Проблемы налогообложения глубоко проанализированы в работах отечественных авторов: Горского И.В, Злобина Л.А., Стажкова М.М., Князева В.Г., Панскова В.Г., Кугаенко А.А., Белянина М.П., Милякова Н.В., Романовского М.В., Врублевской О.В.. К числу этих работ относятся: «Оптимизация налогообложения экономического субъекта», «Налоговая система России», «Теория налогообложения», «Налоги и налогообложение» и других. В данных научных работах рассмотрены теоретические основы налогообложения, федеральные налоги и сборы.

Эмпирической базой исследования представленной курсовой работы послужил учебник Панскова В.Г., Налоги и налогообложение.

Структуракурсовой работы: состоит из введения, 3 глав, заключения и списка использованной литературы. Во введении сформулированы актуальность, цели и задачи курсовой работы, объект и предмет исследования. В первой главе рассмотрено понятие налогов их функции, принципы и виды. Во второй главе рассмотрены федеральные налоги: налог на добавленную стоимость и налог на игорный бизнес. В третьей главе рассмотрена роль налоговой системы в повышении эффективности функционирования национальной экономики. И в заключении сформулированы выводы теоретического и практического характера, которые соответствуют задачам, поставленным при написании данной курсовой работы.

**1. Понятие налогов их функции, принципы и виды**

Налог – одно из основных понятий финансовой науки. Его следует рассматривать одновременно как экономическое, хозяйственное и политическое явление.

По мере развития и совершенствования теорий налогообложения происходила эволюция взглядов на понимание термина «налог». А. Смит определил налог как бремя накладываемое государством в законодательном порядке, в котором предусмотрены, его размер и порядок уплаты. Одновременно Смит понимал налог как осознанную необходимость, как потребность экономического и социального развития. Современное определение налога делает акцент на принудительный характер налогообложения и на отсутствие прямой связи между выгодой гражданина и налогами. В учебнике «Экономикс» Макконела указывает: «Налог – принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары и слуги».

Наиболее полное определение налога дано в первой части Налогового кодекса Российской Федерации: «Налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»[[1]](#footnote-1).

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

Перечень сборов, как и налогов, в нашей стране включен в Налоговый кодекс, и поэтому на сборы распространяются все правила и правоотношения, установленные налоговым законодательством России. Установленное в Налоговом кодексе определение достаточно полно характеризует понятие налога. Вместе с тем в данной формулировке отсутствует одна немаловажная деталь: данный платеж должен быть законодательно установлен, т. е. взимание налога может осуществляться только на правовом основании, по юридически установленным правилам. Кроме того, данное определение страдает еще одним серьезным недостатком. Уплата налога жестко увязывается с денежной формой его внесения. Подобная увязка ограничивает возможности уплаты налога в других формах.

Естественно, что денежная форма должна быть и фактически является основной формой уплаты налогов в любой налоговой системе. Но она не может быть и фактически не является единственной. Теория и мировая практика не исключают возможности уплаты налога в натуральной форме. В частности, такое право получают налогоплательщики, участвующие в соглашениях о разделе продукции, которые платят налог в виде части добытых полезных ископаемых. И последнее. Предусмотренное в данном определении взимание налогового платежа в форме отчуждения принадлежащих организациям и физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств противоречит Конституции России, поскольку согласно Основному закону страны лишение имущества может быть произведено только лишь по решению суда.

Налог является экономической категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение — мобилизацию денежных средств в распоряжение государства. Исходя из необходимости наиболее полного удовлетворения потребностей государства в финансовых ресурсах, а также в целях выполнения налогами возложенных на них функций государство устанавливает совокупность налогов, которые должны взиматься по единым правилам и на единых принципах. Иначе говоря, налоги должны быть объединены в единую целостную систему[[2]](#footnote-2).

Налоговая система — это совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Поэтому вполне естественно, что налоговые системы разных стран отличаются друг от друга: по видам и структуре налогов, их ставкам, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков. Вместе с тем для всех стран существуют общие принципы, позволяющие создать достаточно оптимальные налоговые системы. Эти принципы многообразны и многочисленны, в тоже время в их числе можно выделить наиболее важные.

В первую очередь необходимо выделить принцип равенства и справедливости. Распределение налогового бремени должно быть равным, т.е. каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну. И юридические, и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства. Но обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.

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

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

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

— не должны устанавливаться налоги, нарушающие единое экономическое пространство и налоговую систему страны;

— налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов;

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

— максимальная эффективность каждого конкретного налога, выражаемая в низких издержках государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата.

Важное значение при формировании налоговой системы имеет принцип универсализации налогообложения. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями:

— налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, его отраслевой или иной принадлежности;

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

Принцип одновременности обложения означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не должно допускаться обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами.

Одновременно с этим принципом в налоговой практике нередко используется и принцип дифференциации ставок в зависимости от уровня доходов налогоплательщика. Этот принцип не является обязательным. Вместе с тем при его применении не должно допускаться введение индивидуальных ставок налогообложения так же, как и введение максимальных налоговых ставок, побуждающих налогоплательщика свертывать экономическую деятельность.

Исключительно важным, особенно в условиях федеративного государства, является соблюдение принципа четкого разделения налогов по уровням государственного управления. Этот принцип обязательно должен быть закреплен в законе и имеет в виду, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и т.д. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней может регулироваться при ежегодном утверждении закона о бюджете[[3]](#footnote-3).

Одним из принципов, сформулированным еще А.Смитом, является принцип удобства и времени взимания налога для налогоплательщика. Исходя из этого принципа, каждый из всей совокупности налогов должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для налогоплательщика.

Исходя из изложенного выше принципа удобства и времени взимания налогов особую актуальность приобретает принцип разумного сочетания прямых и косвенных налогов. Для реализации этого принципа должно использоваться все многообразие видов налогов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. В российской экономической литературе нередко выделяется еще один принцип налогообложения, а именно: научный подход к установлению конкретной величины ставки налога. Суть этого принципа состоит в том, что величина налоговой нагрузки на налогоплательщика должна позволять ему после уплаты налогов иметь доход, обеспечивающий ему нормальное функционирование.

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

В первую очередь следовало бы остановиться на делении налогов в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие. По этому признаку налоги подразделяются на государственные и местные. Исходя из федерального устройства отдельных государств, в том числе и Российской Федерации, государственные налоги подразделяются на федеральные и региональные (налоги субъектов Федерации). Применительно к Российской Федерации систему налогов необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов. Первой частью Налогового кодекса Российской Федерации установлено 15 федеральных, 7 региональных и 5 местных налогов. Но они будут действовать только с момента полной отмены Закона об основах налоговой системы. Пока же в России действуют статьи 19, 20 и 21 отмененного Закона об основах налоговой системы, которые предусматривают возможность взимания на российской территории 16 федеральных, 5 региональных и 22 местных налогов.

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

В зависимости от метода взимания налогов они делятся на прямые и косвенные. Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. Косвенные налоги взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг. Эти налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также тарифа на работы или услуги и оплачиваются потребителем.

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

Нередко и прямые, и косвенные налоги подразделяют на несколько видов. Среди прямых налогов выделяют реальные и личные. Реальными налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. К ним, в частности, относятся земельный налог, налог на имущество, налог на недвижимость и некоторые другие. В отличие от реальных, личные налоги учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Они взимаются с физических и юридических лиц или у источника дохода, или по декларации. Примером личного обложения могут служить налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Косвенные налоги, в свою очередь, подразделяются на акцизы, государственную фискальную монополию и таможенные пошлины. Акцизы бывают индивидуальные и универсальные. Ярким примером универсального акциза является налог на добавленную стоимость, который применяется в мировой налоговой системе с конца 60-х — начала 70-х годов, в Российской Федерации — с 1992г. Индивидуальные акцизы устанавливаются как по отдельным видам товаров, так и по группам товаров.

Государственная фискальная монополия в налоговой практике используется не всеми странами, отсутствует она и в российской налоговой системе.

Таможенные пошлины в большинстве стран устанавливаются только на импортные товары. Экспорт товаров, как правило, обложению таможенными пошлинами не подлежит. В отличие от других стран, в России установлены и экспортные пошлины.

На практике нередко проводят разделение налогов в зависимости от их использования. В этом случае они подразделяются на общие и специальные. К общим относится большинство взимаемых в любой налоговой системе налогов. Их отличительной особенностью является то, что они после поступления в бюджет любого уровня обезличиваются и расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете. В отличие от них, специальные налоги, имея строго целевое назначение, закреплены за определенными видами расходов. В частности, в Российской Федерации примером специального налога может служить единый социальный налог.

В зависимости от установленных ставок налогообложения налоги подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные.

Особой категорией налогов являются так называемые специальные налоговые режимы. В Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена возможность установления четырех таких режимов. К специальным налоговым режимам относятся: единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, единый налог для сельскохозяйственных товаропроизводителей, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции и система налогообложения при разработке неиспользуемых и малодебитных нефтяных скважин. Особенностью этих налогов является то, что со дня их введения на территории соответствующих субъектов Федерации с налогоплательщиков, как правило, прекращается взимание большинства налогов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

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

В настоящее время в экономической науке нет единой, устоявшейся точки зрения на количество выполняемых налогом функций. При этом одни ученые называют только две такие функции — фискальную и экономическую. По мнению других, кроме фискальной функции налоги выполняют по меньшей мере еще три: распределительную, стимулирующую и контрольную. Подобный разброс мнений далеко не случаен, поскольку сторонники наличия сверх фискальной функции только одной экономической (или распределительной, или регулирующей) функции при раскрытии ее экономической сути определяют различные сегменты этой функции, отображающие процессы распределения, стимулирования и контроля. Иначе и не может быть, поскольку все функции налога не могут существовать независимо одна от другой, они взаимосвязаны, взаимозависимы и в своем проявлении представляют собой единое целое.

Фискальная функция является основной функцией налога. Она изначально характерна для любого налога, для любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное предназначение налога — образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов предприятий и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций — обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других задач. Благодаря именно фискальной функции создаются реальные объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения, т.е. в процесс перераспределения части стоимости ВВП. Именно фискальная функция предопределяет появление и проявление других функций налога.

Наиболее тесно связана с фискальной функцией налога его распределительная функция, выражающая экономическую сущность налога как особого централизованного, фискального инструмента распределительных отношений. Суть данной функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и установленные законом внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование крупных межотраслевых целевых программ, имеющих общегосударственное значение. Система налоговых ставок, права органов государственной власти субъектов Федерации и местного самоуправления по их установлению, а также бюджетная система позволяют перераспределять финансовые ресурсы и по территориям страны. Устанавливая систему налогов с физических лиц, государство осуществляет перераспределение доходов своих граждан, направляя часть финансовых ресурсов наиболее обеспеченной части населения на содержание наименее обеспеченной.

Как активный участник распределительных и перераспределительных процессов, налоги не могут не оказывать существенного воздействия на сам процесс воспроизводства. Здесь находит свое проявление стимулирующая функция налогов. Ее практическая реализация осуществляется через систему налоговых ставок и льгот, налоговых вычетов и налоговых кредитов, финансовых санкций и налоговых преференций. Немаловажное значение в реализации этой функции имеет и налоговая система сама по себе: вводя одни налоги и отменяя другие, государство стимулирует развитие определенных производств, регионов и отраслей, одновременно сдерживая развитие других.

С распределительной и фискальной функциями тесно связана контрольная функция налогов. Механизм этой функции проявляется, с одной стороны, в проверке эффективности хозяйствования и, с другой стороны, в контроле за действенностью проводимой экономической политики государства. Действительно, в условиях острой конкуренции, свойственной рыночной экономике, налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за эффективностью финансово-хозяйственной деятельности. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает в первую очередь тот, кто не способен рассчитаться с государством[[4]](#footnote-4).

**2. Федеральные налоги и сборы**

**2.1 Налог на добавленную стоимость**

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления, уплаты и, соответственно, контроля со стороны налоговых органов.

Он относится к тем налогам, которые имеют в России наиболее разветвленную сеть исключений из общих налоговых правил, множество льгот, а также огромное число понятий, с которыми процедура налогового изъятия непосредственно связана. Поэтому именно при исчислении и уплате НДС у налогоплательщика возникает много ошибок и неточностей. Тем не менее он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой.

Из всех налогов, формирующих современные налоговые системы развитых стран мира, НДС является, пожалуй, самым молодым. Его модель была разработана французским экономистом М. Лоре в 1954г., и он впервые был введен во Франции в 1958г.

В настоящее время в мировой практике наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В 50-е годы НДС взимался только во Франции, сейчас — в большинстве европейских стран. В апреле 1967г. Совет ЕЭС объявил НДС основным косвенным налогом стран — членов ЕЭС. В настоящее время 20 из 24-х стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития приняли НДС как основной налог на потребление. Кроме того, он взимается еще в 35 странах Азии, Африки и Латинской Америки. Пока еще этот вид косвенного налогообложения не действует в Канаде, США, Австралии и Швейцарии. Значительное распространение НДС обусловлено многочисленными преимуществами данного налога по сравнению с другими.

Как известно, этим налогом облагается доход, идущий на конечное потребление. Однако доход, идущий на накопление и инвестирование, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы. Преимуществом НДС является и то, что он позволяет значительно увеличить доходы государства от доходов, идущих на потребление, поскольку имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения. Одновременно данный налог в определенной степени стимулирует расширение производства товаров, идущих на экспорт, так как при продаже продукции за рубеж применяется минимально возможная ставка НДС — в размере 0 процентов. НДС, в отличие от прочих разновидностей косвенных налогов и налогов с оборота, позволяет государству получать часть дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от этого налога не зависит от количества промежуточных производителей. НДС с его достаточно высокими ставками и широкой налогооблагаемой базой в значительной степени ограничивает платежеспособный спрос. Это свойство НДС эффективно используется в экономике развитых европейских стран. Когда наблюдается перепроизводство каких-либо товаров, то увеличивается ставка, чтобы снизить объемы их выпуска.

В Российской Федерации НДС был введен с 1992г. и фактически заменил (вместе с акцизами) прежние налог с оборота и налог с продаж, намного превзойдя их по своему влиянию на формирование доходов бюджета, экономику, формирование ценовых пропорций и финансы предприятий и организаций.

Введение НДС в нашей стране совпало с началом проведения масштабной экономической реформы, внедрением в экономику рыночных отношений, переходом к свободным ценам на большинство товаров, работ и услуг.

В настоящее время поступления НДС в бюджеты всех уровней (консолидированный бюджет страны) превысили поступления по любому другому налогу, в том числе и по налогу на прибыль, доля которого, например, в 1995г. составляла 32 процента, в то время как доля НДС в том же году составляла чуть более 26 процентов. К настоящему времени доля налога на прибыль существенно снизилась и составляет около 23 процентов.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются все предприятия и организации, вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т.д., имеющие статус юридических лиц, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность, и на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС. Плательщиками являются также индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие реализацию товаров, работ и услуг, облагаемых данным налогом, предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность на российской территории, а также международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие эту деятельность на территории России[[5]](#footnote-5).

Обязаны уплачивать НДС компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на российской территории.

При ввозе товаров на территорию России плательщиком является декларант либо другое лицо, определяемое нормативными актами по таможенному делу. Платится НДС в этом случае до или в момент принятия грузовой таможенной декларации. При безвозмездной передаче товаров, работ и услуг плательщиком является сторона, их передающая. Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, не являлись плательщиками налога на добавленную стоимость до 31 декабря 2000г. С 1 января 2001г. с принятием второй части Налогового кодекса указанные лица являются плательщиками данного налога при определенных условиях.

Плательщики НДС по реализации транспортных услуг имеют свои особенности в зависимости от характера перевозок. По железнодорожным перевозкам плательщиками выступают управления железных дорог, производственные объединения железнодорожного транспорта. При этом подсобно-вспомогательные организации, не относящиеся к перевозочной деятельности железных дорог, являются самостоятельными плательщиками налога по осуществляемым ими видам деятельности.

При осуществлении авиационных перевозок плательщиками являются авиакомпании, аэропорты, объединенные авиаотряды, авиационно-технические базы и другие организации гражданской авиации. Пароходства, порты, отряды аварийно-спасательных работ, бассейновые управления морских путей и другие организации морского и речного транспорта выступают плательщиками налога при реализации транспортных услуг по морским и речным перевозкам.

По автомобильным перевозкам обязанность уплаты НДС налоговым законодательством возложена на производственные организации и объединения автомобильного транспорта. Если заготовительные, оптовые, снабженческие организации (предприятия) реализацию своих товаров, работ и услуг осуществляют через посредников, по договорам комиссии или поручения, то плательщиками НДС являются как комиссионеры или поверенные, так и комитенты или доверители. Вместе с тем Налоговый кодекс Российской Федерации впервые в практике российского налогообложения предусмотрел возможность освобождения как юридических, так и физических лиц от исполнения обязанностей налогоплательщика. Согласно положениям Кодекса организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг этих организаций и предпринимателей без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила в совокупности 1 млн. рублей. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что указанное положение не распространяется на плательщиков НДС, реализующих подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье.

Не применяется это положение и в отношении обязанностей, возникающих по уплате НДС в связи с ввозом товаров на российскую таможенную территорию.

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное заявление и сведения, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета. Освобождение организаций и предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится налоговым органом на срок, равный двенадцати последовательным календарным месяцам. По истечении этого срока организации и индивидуальные предприниматели, которые были освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета налога и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала одного миллиона рублей. Налоговые органы в течение 10 дней обязаны произвести проверку этих документов и вынести два последовательных решения.

Во-первых, они могут подтвердить или не подтвердить правомерность освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика. Во-вторых, налоговые органы могут принять решение о продлении освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика или же об отзыве от продления.

В том случае, если в течение периода освобождения от обязанностей налогоплательщика будет иметь место факт превышения предельной суммы реализации товаров, работ и услуг, то утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях налогоплательщики, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения.

В случае же непредставления налогоплательщиком необходимых документов или представления документов, содержащих недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет. При этом с налогоплательщика взыскиваются соответствующие суммы налоговых санкций и пени. При исчислении и уплате НДС наиболее сложно как экономически, так и чисто технически определитьоблагаемый оборот. Из самого названия налога вытекает, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства[[6]](#footnote-6).

Добавленная стоимость исчисляется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Отсюда логически должно было бы вытекать, что объектом обложения НДС служит эта добавленная стоимость.

Однако действующее в России налоговое законодательство установило иной объект обложения этим налогом.Объектом налогообложения названы следующие операции. Прежде всего, это обороты по реализации товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации. При этом предусмотрено и положение, когда предприятие приобретает товар на стороне, а затем реализует его. Эта операция также является оборотом и, соответственно, объектом налогообложения. Российское налоговое законодательство применительно к НДС относит к реализации товаров, работ и услуг и, соответственно, к облагаемому обороту также и передачу товаров, выполнение работ или оказание услуг одного структурного подразделения предприятия-налогоплательщика другому структурному подразделению этого же предприятия, т.е. для собственного потребления, затраты по которым не принимаются к вычету, в том числе через амортизационные отчисления при исчислении налога на прибыль организации.

Ввоз товаров на территорию России в соответствии с налоговым законодательством приравнивается к реализации товаров, работ и услуг и подлежит обложению НДС.

Для понимания сути объекта обложения НДС необходимо также установить, что подразумевается под реализацией товаров, работ или услуг. Исходя из положений налогового законодательства реализацией товаров, работ или услуг организацией или предприятием является соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством, — и на безвозмездной основе.

Нормативные акты по налогообложению дают такое четкое определение товара, работ и услуг для целей налогообложения.

Товаром считается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. К такому имуществу относятся предметы, изделия, продукция, в том числе производственно-технического назначения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро- и теплоэнергия, газ, вода. К работам относится деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Поэтому объектом обложения НДС могут выступать объемы реализации строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других видов работ. Российское налоговое законодательство признает объектом обложения НДС также и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Услуги — это деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. В связи с этим объектом обложения НДС является выручка от оказания любых платных услуг, кроме сдачи земли в аренду (транспортные услуги, погрузка и хранение товаров, посреднические услуги, а также услуги, связанные с поставкой товаров, услуги связи, бытовые, жилищно-коммунальные услуги, физкультура и спорт, реклама, услуги по сдаче в аренду имущества и недвижимости, в том числе по лизингу, инновационные услуги и т.д.).

В оборот, облагаемый НДС, в настоящее время включается значительно более широкий круг доходов и финансовых ресурсов предприятий и организаций, чем это вытекает из понятия «реализация» и «добавленная стоимость». Расширенный перечень финансовых ресурсов, включаемых в облагаемый НДС оборот, возник в связи с необходимостью пресечения массовой практики уклонения налогоплательщиков от выполнения своих налоговых обязательств перед государством.

Объектом налогообложения является реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ и оказание услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации. Являются объектом обложения также получившие в настоящее время достаточно широкое распространение бартерные сделки по товарам, работам и услугам, а также передача товаров, работ и услуг другим предприятиям или физическим лицам, включая своих работников. Суммы полученных авансовых и прочих платежей, поступающие в счет предстоящих поставок товаров, работ или услуг, на счета в учреждения банков или в кассу, а также суммы, полученные в порядке частичной оплаты за реализованные товары, работы и услуги, также являются объектом обложения данным налогом.

При этом законодательство определяет и те операции, которые не могут быть признаны в целях налогообложения реализацией товаров, работ и услуг и, соответственно, не могут служить объектом обложения НДС. К ним, в частности, относится передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации, а также передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и местного самоуправления, бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям также не считается при исчислении и уплате НДС реализацией товаров и, соответственно, не подлежит обложению налогом.

Не признает Налоговый кодекс реализацией и выполнение работ, оказание услуг органами государственной власти и органами местного самоуправления в случае, если обязательность выполнения указанных работ или оказания услуг установлена федеральным или региональным законодательством или актами органов местного самоуправления. Не является реализацией товаров, работ или услуг при обложении НДС осуществление операций, связанных с обращением монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств. При этом Налоговый кодекс установил, какие же монеты относятся к коллекционным монетам из драгоценных металлов.

Это в первую очередь монеты из драгоценных металлов, являющиеся российской валютой, валютой иностранного государства или группы государств, отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности. К этой же категории относятся и монеты из драгоценных металлов, не являющиеся валютой Российской Федерации, иностранного государства или группы государств. В отдельных случаях не считается реализацией передача основных средств, нематериальных активов или иного имущества, в частности, правопреемникам — некоммерческим организациям в качестве первоначального взноса и т.д.

С принятием Налогового кодекса существенно сокращается число льгот по налогу на добавленную стоимость. Вместе с тем их количество остается достаточно большим, и предоставляются они в основном в форме освобождения от налога отдельных видов товаров, работ и услуг или отдельных операций. В целях усиления экономической и социальной защищенности как населения в целом, так и отдельных категорий граждан в условиях перехода экономики на рыночные отношения налоговым законодательством России освобождены от обложения обороты по реализации отдельных социально значимых товаров, работ и услуг.

Это относится в первую очередь к важнейшим и жизненно необходимым лекарственным средствам, медицинской технике, изделиям медицинского назначения, к витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности, бытовым дезинфицирующим, инсектицидным и дератизирующим средствам, подгузникам, репелленгам, товарам ветеринарного назначения, таре и упаковке. Освобождена от обложения НДС также реализация протезно-ортопедических изделий, сырья л материалы для их изготовления и полуфабрикатов к ним, технических средств, включая автомототранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, а также линз и оправ для очков, за исключением солнцезащитных. При этом важно подчеркнуть, что льгота по указанным лекарствам, изделиям и продукции касается как отечественных товаров, так и ввозимых на территорию России товаров данной группы, т.е. НДС не взимается и при их таможенном оформлении.

Реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, также не облагается данным налогом. При этом установленное ограничение применения льготы в части ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг не распространяется на организации, финансируемые из бюджета. Одновременно с этим закон достаточно четко определяет, что же относится к медицинским услугам, освобождаемым от НДС. Это услуги, предоставляемые медицинскими учреждениями по перечню услуг в рамках обязательного медицинского страхования. В этот перечень включены услуги, оказываемые населению медицинскими и санитарно-профилактическими учреждениями по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством. Освобождены от уплаты НДС услуги медицинских организаций по сбору у населения крови, услуги скорой медицинской помощи населению, услуги по изготовлению лекарственных средств аптечными учреждениями. В перечень освобождаемых от обложения НДС услуг включены и такие услуги, как дежурство медицинского персонала у постели больного, изготовление и ремонт очковой оптики, за исключением солнцезащитной, ремонт слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий.

Реализация услуг государственных и муниципальных учреждений социальной защиты по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, а также услуги медицинских учреждений, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным не включается в облагаемый оборот и не облагается налогом на добавленную стоимость. В целях социальной защиты населения льготируется реализация услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях и секциях, включая спортивные.

Льгота по налогу установлена также при реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым. Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что данная льгота распространяется на студенческие и школьные столовые, столовые других учебных заведений, столовые медицинских организаций только в случае полного или частичного их финансирования из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования. Не взимается НДС с реализации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования или автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного), морским, речным, железнодорожным транспортом при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам. Не увеличивается на сумму НДС оплата услуг патологоанатомических бюро, ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей. Льготируется также реализация почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению российского Правительства или законодательных органов субъектов Федерации.

В целях социальной защиты от неоправданного роста цен и тарифов не взимается НДС при реализации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности. Для снижения стоимости путевок и курсовок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на российской территории, их реализация не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, не подлежат обложению данным налогом.

Освобождены от налогообложения также услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг.

Нормативными документами четко определено, что следует понимать под услугами в сфере образования. Это услуги, оказываемые образовательными учреждениями в части их уставной непредпринимательской деятельности независимо от организационно-правовых форм — государственными, муниципальными, негосударственными, включая частные, общественные и религиозные. Освобождены от налогообложения ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций. Не подлежит налогообложению реализация работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры и работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, выполняемых в рамках реализации целевых социально-экономических программ или проектов жилищного строительства для военнослужащих. При этом важно подчеркнуть, что освобождение от налогообложения производится при условии финансирования данных работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями.

Льгота по НДС установлена также в части освобождения от уплаты налога при реализации товаров, работ и услуг (за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) в рамках оказания нашей стране безвозмездной помощи или содействия. Не подлежит налогообложению реализация на российской территории услуг по сдаче в аренду служебных или жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в России. Указанная льгота предоставляется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и российских организаций или если такая норма предусмотрена международным договором или соглашением Российской Федерации.

Освобождены от налогообложения также отдельные виды услуг, оказываемых учреждениями культуры. К ним, в частности, относятся услуги по предоставлению напрокат отдельного оборудования, музыкальных инструментов, культинвентаря и некоторых других предметов, услуги по изготовлению копий экспонатов и документов из фондов указанных учреждений и копий в учебных целях, а также учебных пособий, услуги по фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, а также услуги по звукозаписи проводимых этими учреждениями мероприятий и ряд других услуг. Льготируется также реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, экскурсионных билетов при условии, что форма этих билетов утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

При этом налоговое законодательство дает достаточно полный перечень учреждений, которые применительно к уплате НДС относятся к учреждениям культуры и искусства. Это театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома: кино, литератора, композитора и т.д., а также планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро, заповедники, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки. Льготируется реализация входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия, а также оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения этих мероприятий. Не подлежат налогообложению операции по реализации предметов религиозного назначения (по перечню, утверждаемому Правительством по представлению религиозных организаций и объединений), которые производятся и реализуются религиозными организациями или объединениями в рамках религиозной деятельности. Исключение сделано для подакцизных предметов, которые подлежат обложению НДС. Проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий также освобождено от обложения налогом на добавленную стоимость.

Особое внимание в законодательстве уделено социальной защите и адаптации инвалидов. Для организаций и предприятий, где работают инвалиды, создаются льготные налоговые условия, способствующие более успешной реализации производимой ими продукции. Освобождена от уплаты НДС реализация товаров, работ и услуг, произведенных общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов. Не облагается налогом и продукция, работы и услуги, реализуемые организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 процентов. Льгота по НДС предоставлена также и тем учреждениям, единственными собственниками, имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов и которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Исключение в части льгот организациям, использующим труд инвалидов, сделано лишь для подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых и некоторых других товаров по перечню, утверждаемому Правительством по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, а также для брокерских и иных посреднических услуг, оказываемых этими организациями. Указанные операции подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. Реализация продукции, работ и услуг, производимых лечебно-производственными или трудовыми мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения, также не облагается налогом на добавленную стоимость.

Реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке, также не облагается налогом. Не включаются в облагаемый оборот операции по реализации промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, а также лома и отходов этих металлов для дальнейшей переработки и аффинирования. Не является объектом обложения также реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, Банку России и банкам, реализация драгоценных камней в сырье для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт, а также специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и банкам. Реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней специализированным внешнеэкономическим организациям. Банку России и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Банком России и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ, также не подлежит налогообложению. Если осуществляется передача товаров, выполнение работ или оказание услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров), то эти обороты не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Все виды финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме с 1 января 2001 г. подлежат освобождению от уплаты НДС. Следует особо выделить льготы, касающиеся отдельных сфер деятельности.

От уплаты налога освобождена, в частности, реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70 процентов, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы. Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от уплаты налога при условии, что эти работы осуществляются за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования на основе хозяйственных договоров также является операцией, освобождаемой от налогообложения[[7]](#footnote-7).

Действующим налоговым законодательством предусматривается также освобождение от НДС отдельных банковских операций, за исключением операций по инкассации. Прежде всего к этой категории следовало бы отнести операции, связанные с привлечением и размещением денежных средств организаций и физических лиц во вклады, а также по открытию и ведению их банковских счетов, расчетам по банковским счетам организаций, физических лиц и банков-корреспондентов, кассовому обслуживанию организаций и физических лиц, купле-продаже иностранной валюты, выдаче банковских гарантий и некоторые другие банковские операции. Льгота по налогу в части освобождения от уплаты НДС предусмотрена также при оказании услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами. Проведение лотерей организациями, занимающимися игорным бизнесом, организация ими тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов, также освобождается от налогообложения. Для получения всех указанных выше льгот в соответствии с действующим законодательством налогоплательщик обязан вести раздельный учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению. Кроме того, для получения перечисленных льгот по налогу налогоплательщик обязан иметь соответствующие лицензии на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с российским законодательством.

При этом перечисленные льготы не предоставляются при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров. Специальные льготы предусмотрены также при ввозе в Россию отдельных товаров. В частности, не подлежат налогообложению товары, за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, ввозимые в качестве безвозмездной помощи или содействия нашей стране.

Кроме того, освобождается ввоз материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики или лечения инфекционных заболеваний. Ввоз художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с российским законодательством к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России, также не является объектом налогообложения. Если на российскую территорию ввозятся любые печатные издания, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов, го эта операция также не подлежит обложению налогом. Не подлежит налогообложению ввоз на территорию России технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Операции по ввозу необработанных природных алмазов также освобождаются от уплаты налога. Ввоз в Россию товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Освобождается также ввоз в Российскую Федерацию валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей. Продукция морского промысла, выловленная или переработанная рыбопромышленными российскими предприятиями и ввозимая на российскую территорию, также не подлежит обложению налогом. Освобождение ввозимых в Россию товаров от уплаты НДС связано с соблюдением одного важнейшего условия — использование их на те цели, с которыми связана льгота по налогу. В случае если освобожденные от уплаты налога товары после их ввоза в Россию использованы на другие цели, чем те, в связи с которыми было предоставлено такое освобождение от налогообложения, то налог подлежит уплате в полном объеме с начислением пени за весь период, считая с даты их ввоза на таможенную территорию России до момента фактической уплаты налога.

Для определения размера НДС необходимо четко представлять порядок формирования налоговой базы. Налоговая база для исчисления и уплаты НДС определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне товаров, работ и услуг. При этом важно иметь в виду, что в случае применения налогоплательщиком при реализации, а также при передаче, выполнении или оказании для собственных нужд товаров, работ или услуг различных налоговых ставок налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду товаров, работ и услуг, облагаемых по разным ставкам.

Налоговая база зависит также от применения тех или иных цен в действующей системе ценообразования.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что в выручку от реализации товаров, работ и услуг включаются все доходы, полученные налогоплательщиком, напрямую связанные с расчетами по оплате товаров, работ и услуг, как в натуральной, так и в денежной форме, включая оплату ценными бумагами.

Во-вторых, выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, который действовал на дату фактической реализации товаров, работ и услуг или на дату осуществления расходов.

В-третьих, цены на реализуемую продукцию устанавливаются налогоплательщиком по согласованию с покупателем и в этом размере включаются в налоговую базу.

В условиях развивающихся рыночных отношений в экономике России действуют как свободные рыночные цены и тарифы, так и государственные регулируемые цены и тарифы. Если продукция, товары и услуги реализуются по свободным рыночным ценам, то в них не включается НДС. Сумма НДС в этом случае определяется от суммы оборота исходя из действующей ставки налога. Государственные регулируемые цены и тарифы делятся на два вида: цены, в которые уже включен НДС, и цены, не содержащие в себе НДС. К первому виду относятся государственные регулируемые розничные цены и тарифы на отдельные потребительские товары и услуги для населения. Ко второму — государственные регулируемые оптовые цены и тарифы по продукции топливно-энергетического комплекса (ТЭКа) и услугам производственно-технического назначения (услуги связи, грузовые транспортные перевозки и услуги)[[8]](#footnote-8).

Налоговые органы имеют при этом право проверять уровень указанных цен только в следующих случаях:

— между взаимозависимыми лицами;

— по товарообменным (бартерным) операциям;

— при совершении внешнеторговых сделок;

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

Если при проверке по изложенным четырем основаниям окажется, что применяемые налогоплательщиком цены отклоняются более чем на 20 процентов от рыночных цен на идентичные или однородные товары, то налоговый орган имеет право сделать досчет объема реализации до уровня рыночных цен. Порядок определения налоговой базы по НДС, предоставляемых льгот и преимуществ, а также применения ставок НДС общий для всех предприятий и организаций, вне зависимости от их организационно-правовых форм, форм собственности и видов деятельности. Но наряду с общими правилами существуют и особенности, характерные для отдельных видов деятельности предприятий, связанные со спецификой их производственно-финансовой деятельности, видом предоставляемых ими услуг, а также осуществляемых ими операций.

Некоторые сложности в определении налоговой базы НДС возникают при осуществлении предприятиями и организациями товарообменных, или так называемых бартерных, операций при безвозмездной передаче товаров, работ и услуг, при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, а также при имеющей место в настоящее время натуральной оплате труда работников предприятий и организаций. В этом случае должны быть определены рыночные цены товара, работы или услуги с учетом акциза (по подакцизным товарам), но без включения в них налога на добавленную стоимость и налога с продаж.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг должны приниматься во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок. Для определения рыночных цен должна учитываться также информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными или однородными товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, необходимо учитывать такие условия сделок, как количество или объем поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок. В условиях отсутствия на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным или однородным товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены, Налоговый кодекс предусматривает использование следующих методов.

Метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при перепродаже, и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ, услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом должны учитываться обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство, приобретение и реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При изготовлении товаров из давальческого сырья и материалов налоговая база определяется как стоимость их обработки, переработки или другой трансформации, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога на добавленную стоимость и налога с продаж. При реализации имущества, которое подлежит учету по стоимости, включая уплаченный налог, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества (с учетом НДС и акцизов, но без включения в нее налога с продаж) и его остаточной стоимостью с учетом переоценок. При реализации товаров, работ и услуг по срочным сделкам, т.е. таким сделкам, которые предполагают поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг по истечении установленного договором или контрактом срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене, налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, указанная непосредственно в договоре или контракте, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из рыночных цен (с учетом акцизов и без включения в них НДС и налога с продаж).

В таком же порядке определяется налоговая база при 'уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ или услуг или переходе указанного требования к другому лицу на основании закона. При реализации новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров, работ или услуг, налоговая база определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

При осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или же агентских договоров налоговая база представляет собой сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений или любых других доходов при исполнении каждого из указанных договоров. При осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость этих перевозок, но без включения в нее НДС и налога с продаж, только в пределах российской территории. При осуществлении воздушных перевозок пределы российской территории определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса. В случае, если осуществляется реализация проездных документов по льготным тарифам, налоговая база должна исчисляться исходя из этих льготных тарифов.

Некоторые особенности в определении налоговой базы имеются при совершении операций по передаче товаров, выполнению работ или оказанию услуг для собственных нужд предприятий и организаций и выполнению строительно-монтажных работ для их собственного потребления. В этом случае налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ и услуг, исчисленная исходя из цен реализации идентичных или однородных товаров, аналогичных работ и услуг, действовавших в предыдущем налоговом периоде. В случае же их отсутствия налоговая база определяется исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС и налога ; продаж. При выполнении строительно-монтажных работ зля собственного потребления налоговая база представляет собой стоимость выполненных работ, исчисленную исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Особый порядок определения налоговой базы установлен при ввозе товаров на российскую таможенную территорию.

Общее правило гласит, что в этом случае налоговая база определяется как сумма следующих величин:

— таможенная стоимость этих товаров;

— подлежащая уплате таможенная пошлина;

— подлежащие уплате акцизы.

Вместе с тем в том случае, если на таможенную территорию Российской Федерации ввозятся товары, ранее вывезенные с нее для переработки, то налоговая база определяется только как стоимость этой переработки.

Свои особенности имеются в определении налоговой базы в случае, когда в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на российскую территорию товаров. Она определяется как стоимость приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до российской границы, а для подакцизных товаров еще и как сумма подлежащих уплате акцизов. При определении налоговой базы по НДС важно учитывать еще одно немаловажное обстоятельство. В соответствии с положениями Налогового кодекса установленная исходя из сумм облагаемого оборота налоговая база должна быть увеличена на определенные суммы, которые в принципе не должны учитываться при обложении налогом на добавленную стоимость. Включение их в налоговую базу продиктовано исключительно фискальными интересами государства и необходимостью борьбы с уходом от налогообложения.

Многие предприятия в России в первые годы введения НДС в целях уклонения от его уплаты, например, искусственно занижали цены на свою продукцию, одновременно предусматривая в договорах поставки крупные штрафные санкции к покупателям в случае невыполнения условий договора. Или выдавали друг другу финансовые кредиты на длительный срок, не имея лицензии на осуществление банковской деятельности.

В связи с этим в налоговую базу в последние годы стали включаться доходы, полученные за реализованные товары, работы и услуги на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров, работ или услуг. Включаются в налоговую базу также суммы авансовых или других платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Но это положение не распространяется на авансовые или другие платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по ставке 0 процентов, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. Суммы, полученные в виде процента или дисконта по облигациям и векселям, выданным в счет оплаты за реализованные товары, работы и услуги процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, также увеличивают налоговую базу налогоплательщика. В налоговую базу также дополнительно включаются полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров, работ или уснут, реализация которых признается объектом налогообложения.

При этом Кодексом установлено, что увеличение залоговой базы определяется исключительно по операциям по реализации товаров, работ и услуг, которые подлежат налогообложению. В соответствии с принятым в Российской Федерации налоговым законодательством обложение НДС производится по трем основным налоговым ставкам и двум расчетным налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе.

Впервые в российской налоговой практике при налогообложении НДС введена ставка в размере) процентов. Она применяется, в частности, при реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы Российской таможенной территории и представления в налоговые органы необходимых документов, подтверждающих факт экспорта. Исключение составляет реализация на экспорт в страны — участники Содружества Независимых Государств нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа, которая подлежит налогообложению в общеустановленном порядке. К числу документов, подтверждающих факт экспорта, относятся следующие.

В первую очередь должен быть представлен контракт (или копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы российской таможенной территории. Кроме того, должна быть предоставлена выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке от иностранного лица — покупателя указанного товара. Если же поступили наличные денежные средства, то налогоплательщик должен представить в налоговые органы выписку банка, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица. В том случае, если налогоплательщику предоставлено право не зачислять валютную выручку, то он должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие такое его право.

Если же осуществляются внешнеторговые товарообменные операции, то налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным операциям, на российскую территорию и их оприходование.

Одновременно с этими документами налогоплательщиком должна быть представлена грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории. В том случае, если осуществляется вывоз товаров через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, налогоплательщик должен представить копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза. И наконец, последним, четвертым документом являются копии транспортных, товаросопроводительных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

По ставке 0 процентов производится и налогообложение работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, облагаемых по ставке 0 процентов. Эта ставка распространяется также на работы и услуги, выполняемые российскими перевозчиками по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы российской территории товаров и импортируемых в Россию. Работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой через российскую таможенную территорию транзитных товаров, также облагаются по ставке 0 процентов. Применение указанной налоговой ставки возможно при представлении традиционных в этом случае контракта на выполнение или оказание указанных услуг, выписки банка о фактическом поступлении выручки, а также грузовой таможенной декларации и копии транспортных, товаросопроводительных и таможенных документов.

Ставка в размере 0 процентов применяется также при обложении налогом услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы российской территории при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов, а также товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. При этом следует иметь в виду, что ставка в размере 0 процентов при реализации товаров, работ и услуг для официального пользования применяется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации.

Реализация товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения или по агентскому договору также облагается по налоговой ставке 0 процентов. Для подтверждения обоснованности применения этой ставки налогоплательщик обязан представить в налоговые органы следующие документы. В первую очередь представляется договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (или их копии) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом.

Одновременно с этим должен быть приложен контракт (или его копия) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика, с иностранным лицом на поставку указанного товара за пределы российской таможенной территории. Вместе с этими документами должна быть приложена выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара на счет комиссионера, поверенного или агента в российском банке, зарегистрированный в налоговом органе.

Обязательным условием применения ставки налога в размере 0 процентов при осуществлении этой операции является также предоставление наряду с перечисленными выше документами грузовой таможенной декларации или ее копии с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории. И наконец, пятыми по счету, но не по значению, являются копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России.

Ставка в размере 0 процентов установлена и в случае реализации товаров на экспорт в счет погашения задолженности Российской Федерации и бывшего СССР, а также в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам. В этом случае несколько иным является перечень документов, представляемых налогоплательщиками налоговым органам для подтверждения обоснованности применения этой налоговой ставки. Кроме обычных в таких случаях грузовой таможенной декларации и копий транспортных товаросопроводительных документов, необходимо представить копию соглашения между Российским Правительством и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР или задолженности Российской Федерации или о предоставлении кредита, а также копию соглашения между Министерством финансов России и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления кредита.

Обязательным условием является также предоставление выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в российской валюте на счет налогоплательщика в российском банке. И наконец, налогоплательщик должен предоставить грузовую таможенную декларацию и копии транспортных, товаросопроводительных документов. Реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, которые осуществляют их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, Банку России, а также банкам облагается НДС по ставке 0 процентов. По налоговой ставке в размере 10 процентов налогообложение производится при реализации отдельных социально-значимых продовольственных товаров, а также товаров для детей. Перечень этих товаров до 2000г. устанавливался Правительством, начиная с 2000г. он установлен Налоговым кодексом. В соответствии с Налоговым кодексом по указанной ставке 10 процентов облагаются следующие продовольственные товары: скот и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, за исключением деликатесов, молоко и молокопродукты (включая мороженое), яйца и яйцепродукты, масло растительное, маргарин, сахар, соль, хлеб и хлебобулочные изделия, крупа, мука, макаронные изделия, рыба живая, за исключением ценных пород, море- и рыбопродукты, продукты детского и диабетического питания, а также овощи.

По указанной ставке в размере 10 процентов облагается НДС реализация детской одежды, обуви, детских кроватей и матрацев, колясок, школьных тетрадей и других школьно-письменных принадлежностей, а также игрушек. По ставке 10 процентов облагается также реализация зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки. Начиная с 2002г. налоговая ставка в размере 10 процентов применяется при реализации учебной и научной книжной продукции и периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера. Кроме того, по ставке 10 процентов с 2002 г. облагается реализация как отечественных, так и иностранных лекарственных средств и изделий медицинского назначения. Реализация всех остальных товаров, работ и услуг, не освобожденных в соответствии с Российским налоговым законодательством от уплаты НДС, облагается налогом по ставке в размере 20 процентов.

При ввозе большинства товаров на таможенную территорию России они облагаются по ставкам 20 процентов, а продовольственные товары первой необходимости и детская одежда и обувь — по ставке 10 процентов.

В случае реализации товаров, в цены которых включен НДС, применяются расчетные ставки в размере соответственно 9,09 и 16,67 процентов.

Налогообложение по указанным расчетным налоговым ставкам производится при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ и услуг (авансовые платежи, финансовая помощь, процент или дисконт по векселям и т. д.), а также при удержании налоговыми агентами.

В практической деятельности налогоплательщиков и контрольной работе налоговых органов определение оборота товаров, работ и услуг, освобождаемых от НДС, представляет известную сложность, поскольку предприятия производят и реализуют, как правило, большое число товаров, услуг и работ, как освобождаемых от НДС, так и облагаемых этим налогом. В связи с этим необходимо знать, что право на получение льготы предприятия имеют только при ведении раздельного учета операций по производству и реализации товаров, работ и услуг, не подлежащих обложению НДС.

Кроме того, с 2000г. установлено новое положение, подтвержденное в дальнейшем в Налоговом кодексе, согласно которому освобождение от налога на добавленную стоимость оборотов по реализации товаров, работ или услуг производится только при наличии у предприятий лицензий на осуществление деятельности, подпадающей под лицензирование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Сумма НДС, как и большинства других установленных российским налоговым законодательством налогов, должна определяться налогоплательщиком самостоятельно исходя из соответствующих ставок налога, налоговой базы с учетом установленных льгот, рассрочек и отсрочек. Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В том случае, если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. При этом указанная сумма определяется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров, работ или услуг, дата фактической реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также по всем изменениям, увеличивающим или уменьшающим налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В том случае, если у налогоплательщика отсутствует надлежащий бухгалтерский учет или не ведется учет объектов налогообложения, налоговые органы согласно Налоговому кодексу имеют право исчислить такому налогоплательщику суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по другим аналогичным налогоплательщикам.

Исходя из этих принципиальных положений для полноты исчисления сумм налога необходимо точно установить дату реализации товаров, работ или услуг. В соответствии с действующим законодательством предприятие само определяет свою учетную политику, в которой дата реализации может им определяться или как день оплаты товаров, работ и услуг, т. е. поступления денег на расчетный счет либо в кассу предприятия, или же как день отгрузки (передачи права собственности) товаров, выполнения работ и оказания услуг.

При этом законодательство установило обязательность утверждения принятой организацией учетной политики для целей налогообложения соответствующим приказом или распоряжением руководителя. Принятая налогоплательщиком учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения, и является обязательной для всех обособленных подразделений данной организации. Для налогоплательщиков, установивших в своей учетной политике для целей налогообложения дату возникновения налогового обязательства по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, датой реализации или передачи товаров, работ и услуг является наиболее ранняя из следующих дат:

— день отгрузки, передачи товара, работ или услуг;

— день оплаты товаров, работ или услуг.

Этот же порядок применяется и в том случае, если налогоплательщик не решил, какой способ определения даты реализации он будет использовать при исчислении и уплате налога. Для тех налогоплательщиков, которые приняли в своей учетной политике для целей налогообложения дату возникновения налогового обязательства по мере поступления денежных средств, датой реализации или передачи товаров, работ и услуг является день оплаты товаров, работ или услуг. При реализации товаров, работ и услуг на безвозмездной основе дата их реализации определяется как день отгрузки этого товара, выполнения работ или оказания услуг. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления датой их выполнения является день принятия на учет соответствующего объекта, завершенного капитальным строительством.

Определенная в соответствии с налоговой базой и установленной ставкой сумма налога предъявляется налогоплательщиком при реализации товаров, работ или услуг по свободным отпускным ценам или тарифам покупателю дополнительно к цене или тарифу. Аналогичный порядок применяется также при реализации налогоплательщиком товаров, работ или услуг по государственным регулируемым оптовым ценам или тарифам, в которые не включен НДС.

При этом соответствующая сумма налога должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и в счетах-фактурах.

При реализации товаров, работ или услуг населению по розничным ценам или тарифам соответствующая сумма налога должна включаться в указанные цены или тарифы. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не должна выделяться.

К заполнению счетов-фактур, являющихся одним из главных финансовых документов контроля за облагаемым оборотом и, соответственно, за исчислением НДС, а также для возмещения или к вычету уплаченного налога, налоговое законодательство предъявляет особо повышенные требования.

Кроме общепринятых реквизитов, характеризующих покупателя и продавца, а также наименования или описания товара, работ и услуг, их количества, цены и стоимости, в счете-фактуре отдельной строкой должны быть в обязательном порядке выделены: суммы акциза по подакцизным товарам и налога с продаж, ставка НДС, сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, работ и услуг, а также стоимость товаров, работ и услуг за все количество поставляемых или отгруженных по счету-фактуре товаров, работ и услуг с НДС.

При реализации товаров, работ и услуг, операции по которой освобождены от налогообложения, также должны быть выписаны и выданы счета-фактуры, но в этом случае в них не выделяются соответствующие суммы налога. Определенные сложности в контроле за расчетами НДС возникают при экспорте товаров, работ и услуг, обороты по которым облагаются по минимально возможной ставке в размере 0 процентов.

Учитывая существенное преимущество экспорта в части налогообложения, чтобы исключить «лжеэкспорт», налоговое законодательство для обоснования налогоплательщиком прав на уплату налога по ставке 0 процентов и вычеты налога, уплаченного при покупке сырья, материалов и топлива, израсходованных на производство экспортируемой продукции, требует представления в налоговые органы большого числа документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы российской таможенной территории.

Любой налогоплательщик, реализуя свою продукцию (товары, работы или услуги) и выделяя в расчетных документах НДС, одновременно с этим является покупателем сырья, материалов, топлива, энергии и других товаров, работ и услуг, которые ему необходимы для производства своей продукции. Естественно, что в получаемых им от продавца расчетных документах также выделяется НДС сверх цены на эти сырье, материалы и т.д. Налоговое законодательство предусматривает, что предъявленные налогоплательщику суммы налога при приобретении продукции или фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию России для производственных целей сырья, материалов, топлива, комплектующих или других изделий, основных средств или нематериальных объектов, других товаров, работ и услуг не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а должны учитываться отдельно.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство предусмотрело и отдельные случаи, когда предъявленные налогоплательщику или уплаченные им суммы НДС включаются в затраты налогоплательщика на производство и реализацию продукции.

Это имеет место в случае использования приобретенных или оплаченных товаров, работ и услуг при производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, т. е. освобождаются от налогообложения.

Включаются в затраты производства, т.е. не учитываются отдельно, предъявленные или уплаченные суммы НДС в случае использования приобретенной продукции при производстве или передаче товаров, работ и услуг, операции по передаче которых для собственных нужд являются объектом налогообложения, но не подлежат налогообложению. И наконец, не учитываются отдельно предъявленные или уплаченные суммы НДС при реализации товаров, выполнении работ или оказании услуг, местом реализации которых не является российская территория.

Не включаемые в издержки производства и учитываемые отдельно суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, работ и услуг на российской территории или уплаченные им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию для свободного обращения или временного ввоза, налогоплательщик имеет право исключить из общей суммы налога, определенной исходя из налоговой базы и налоговых ставок. Эти суммы в российском налоговом законодательстве называются налоговыми вычетами.

Указанные вычеты применяются при условии, что приобретенные налогоплательщиком товары, работы и услуги предназначены для осуществления производственной деятельности или других операций, являющихся объектами налогообложения, или же приобретены для перепродажи.

Кроме того, подлежат вычету суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Подлежат также вычетам суммы налога, уплаченные при выполнении работ или оказании услуг в случае отказа от этих работ или услуг.

Вычитаются и суммы налога, уплаченные продавцами в бюджет с сумм авансовых или других платежей в счет предстоящих поставок продукции, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Подлежат вычетам суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке или монтаже основных средств, по приобретенным для этих работ товарам, а также при приобретении объектов незавершенного капитального строительства. Налогоплательщик имеет право вычесть и суммы налога, исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом следует иметь в виду, что вычеты в части капитальных работ производятся при условии принятия на учет соответствующих объектов завершенного или незавершенного капитального строительства.

Налогоплательщик имеет также право произвести вычеты налога, исчисленного им с сумм авансовых или других платежей, полученных в счет будущих поставок товаров. Предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, которые выставляются продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ и услуг, или же на основании таможенных деклараций либо других документов, подтверждающих ввоз товаров на российскую таможенную территорию.

При этом законодательством установлено, что вычеты осуществляются по всем суммам налога, предъявленным налогоплательщику и уплаченным им при приобретении товаров, работ и услуг или фактически уплаченным им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию, но только после принятия на учет соответствующих товароматериальных ценностей, включая работы и услуги, а также при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога по приобретенным основным средствам и нематериальным объектам также производятся в полном размере после принятия на учет этих основных средств или нематериальных объектов.

В результате осуществления всех положенных по закону вычетов остается сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет. При этом неизбежно возникает вопрос, какую сумму должен внести в бюджет налогоплательщик, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превысит общую сумму налога, полученную налогоплательщиком от своих покупателей. Налоговое законодательство четко установило, что в этом случае в данном конкретном налоговом периоде налог в бюджет не уплачивается. При этом разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога признается как сумма излишне уплаченного налога, и она подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу или же возвращается налогоплательщику в установленном порядке. Предприятия на основе данных бухгалтерского учета и отчетности вносят НДС в виде фактических платежей, периодичность и сроки уплаты которых зависят от размера их оборотов по реализации продукции, работ или услуг. В отличие от налога на прибыль организаций, который уплачивается плательщиком нарастающим итогом с начала года, НДС рассчитывается за каждый налоговый период.

Налоговый период при уплате НДС установлен Налоговым кодексом как календарный месяц. В то же время для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж, не превышающими 1 млн. рублей, налоговый период установлен как квартал. Уплата налога производится исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за этим месяцем.

Налогоплательщикам, у которых ежемесячные в течение квартала суммы выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета НДС и налога с продаж не превышают 1 млн. рублей, предоставлено право уплачивать налог исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Не позднее сроков уплаты налога в соответствии с законом налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Налоговым кодексом установлены определенные особенности налогообложения при перемещении товаров через российскую таможенную границу, связанные с избранным таможенным режимом. В случае помещения товаров под таможенный режим выпуска для дальнейшего свободного обращения на территории России налог уплачивается в полном объеме при пересечении таможенной границы. Если же товар помещен под таможенный режим реимпорта, то в этом случае налогоплательщик уплачивает сумму налога, от уплаты которого он был освобожден при экспорте данного товара. При помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа от товара в пользу государства налог не должен уплачиваться. Если же товары помещаются под таможенный режим переработки на российской таможенной территории, то налог должен быть уплачен при их ввозе с последующим возвратом этих сумм налога при вывозе продуктов переработки.

В случае ввоза поставляемых по лизингу племенного скота, сельскохозяйственной техники, технологического оборудования, предназначенного исключительно для организации и модернизации технологических процессов, налог уплачивается с отсрочкой до момента постановки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на шесть месяцев. При вывозе товаров из России на экспорт налог не должен уплачиваться. Если же товары вывозятся за пределы российской территории в таможенном режиме реэкспорта, то уплаченные при ввозе на российскую территорию суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику. При вывозе товаров в соответствии с другими таможенными режимами освобождение от уплаты налога и возврат уплаченных ранее сумм налога не производятся.

Особый порядок налогообложения установлен при перемещении товаров через российскую таможенную границу при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международным договором. В этом случае взимание налога с товаров, ввозимых из такого государства, должны осуществлять налоговые органы. Объектом налогообложения в этом случае считается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на российскую территорию, включая затраты на их доставку до границы. Налог должен быть уплачен в бюджет одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после ввоза товаров в Россию. Определенные особенности исчисления и уплаты налога имеются у организаций, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные в другом регионе России и не являющиеся самостоятельными плательщиками налога. Эта организация уплачивает налог по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. При этом важно установить, какую долю суммы налога следует уплатить по месту нахождения обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется следующим образом. Общая сумма налога, подлежащая уплате организацией, умножается на сумму удельного веса среднесписочной численности работников (или фонда оплаты труда) обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (или фонда оплаты труда) по организации в целом и удельного веса стоимости основных производственных фондов обособленного подразделения в стоимости основных производственных фондов по организации в целом. Полученная величина налога делится на два.

При этом организациям, имеющим обособленные подразделения, предоставлено право самостоятельно определить, какой показатель они хотят применять: среднесписочная численность работников или фонд оплаты труда. Вместе с тем законодательство определило, что выбранный организацией показатель должен быть неизменным в течение всего календарного года. Кроме того, важно подчеркнуть, что удельные веса определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (фонда оплаты труда) на конец отчетного налогового периода и среднегодовой стоимости основных производственных фондов этих организаций и их обособленных подразделений за календарный год, предшествующий отчетному налоговому периоду.

Конкретные сроки установлены российским налоговым законодательством для возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога. Эти суммы направляются в течение трех календарных месяцев, следующих за отчетным налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, на уплату пени, погашение недоимки или сумм санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет. Налоговым органам предоставлено право осуществлять зачет самостоятельно, но они должны в течение 10 дней сообщить о проведенном зачете налогоплательщику. По истечении трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, должна быть возвращена налогоплательщику на его счет в банке по его заявлению. В течение двух недель после получения указанного заявления налоговый орган должен принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства, который и осуществляет возврат указанных сумм в течение двух недель.

При нарушении указанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из одной трехсотшестидесятой ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки. Налоговые вычеты, а также суммы налога, уплаченного при покупке продукции, используемой для производства товаров, облагаемых по ставке 0 процентов, подлежат возмещению (в виде зачета или возврата) на основании отдельной налоговой декларации с приложением необходимых документов в течение трех месяцев. Столь длительный срок возмещения объясняется тем, что в течение его налоговый орган должен осуществить проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов. В случае если налоговым органом принято решение об отказе в возмещении всей суммы или ее части, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Если в течение установленного срока такое решение не вынесено или оно не представлено налогоплательщику, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении части суммы, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение десяти дней. В том случае, если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по налогам, а также задолженность по штрафам, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке. Это решение налоговые органы принимают самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику. При отсутствии у налогоплательщика указанных видов задолженности суммы возмещения должны быть засчитаны в счет текущих платежей по налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, или же возвращены налогоплательщику по его заявлению. Возврат указанных сумм осуществляется в том же порядке, как и излишне уплаченных сумм налога.

**2.2 Налог на игорный бизнес**

Федеральный налог на игорный бизнес введен в качестве самостоятельного налога в августе 1998г. в соответствии с Федеральным законом от 31.07.98. До этого периода соответствующие налогоплательщики платили налог на доходы от игорного бизнеса в соответствии с Федеральным законом «О налоге на прибыль предприятий и организаций», ставка которого достигала 90 процентов суммы дохода.

Необходимость принятия самостоятельного закона вызвана в первую очередь тем, что в указанной сфере деятельности весьма сложно контролировать правильность ведения бухгалтерского учета и формирования налоговой базы в форме валового дохода. Поэтому, несмотря на масштабные денежные обороты и достаточно высокий уровень доходности предприятий, осуществляющих игорный бизнес, поступления налогов в этой сфере были крайне низкими. В связи с этим со всей определенностью встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в этой отрасли.

Налог на игорный бизнес построен на принципиально иной, нежели другие налоги, основе. Суть нового подхода состоит в том, что этот налог базируется на принципе вмененного дохода***,*** когда государство, смиряясь с невозможностью полного учета всех доходов, отказывается от него и устанавливает налог исходя из расчета возможного дохода различных видов игровых учреждений, принуждая налогоплательщика платить налог исходя из этого условно определенного дохода. Естественно, что доход в этом случае не может являться налоговой базой, и объектом обложения этим налогом являются принципиально иные показатели, не связанные напрямую с финансово-хозяйственной деятельностью.

Рассмотрим, что же является по указанному налогу объектом обложения, который, опять же в силу специфики данного вида налогообложения, совпадает с налоговой базой.

В соответствии с действующим федеральным законодательством налогом на игорный бизнес облагаются следующие виды объектов игорного бизнеса: игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализаторов, а также кассы букмекерских контор.

Для полного учета объектов налогообложения законодательство установило обязательную регистрацию игорного бизнеса в органах государственной налоговой службы по месту их нахождения до момента их установки с обязательным получением в налоговых органах свидетельства о регистрации. При этом налогоплательщики обязаны хранить в игорном заведении копию свидетельства о регистрации общего количества объектов налогообложения каждого вида объектов игорного бизнеса.

Если в игорном заведении изменяется количество объектов налогообложения какого-либо вида объектов игорного бизнеса, то на налогоплательщика возложена законом обязанность зарегистрировать данный факт в налоговом органе в течение 5 рабочих дней со дня установки или выбытия этого объекта с получением свидетельства о регистрации или изменением в ранее выданное свидетельство.

Если в ходе проверки налоговым органом выявится наличие на территории игорного заведения незарегистрированных объектов налогообложения или несоблюдение налогоплательщиком установленного порядка уплаты налога более двух раз в течение календарного года, то это может явиться основанием для постановки налоговым органом вопроса об отзыве лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса.

Плательщиками налога на игорный бизнес становятся организации, являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами и осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса, а также их филиалы и представительства, имеющие отдельный баланс и расчетный или текущий счет.

К числу плательщиков этого налога относятся также организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации и объединения, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса на российской территории через обособленные подразделения. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса, также являются плательщиками налога на игорный бизнес.

Учитывая, что налог на игорный бизнес является не федеральным, а региональным, ставки налога на каждый объект налогообложения установлены федеральным законодательством в качестве минимальных в размере, кратном минимальному размеру оплаты труда (МРОТ). Минимальные ставки налога в год установлены в следующих размерах:

— за каждый игровой стол, предназначенный для проведения азартных игр, — 200 МРОТ;

— за каждый игровой автомат—7,5 МРОТ;

— за каждую кассу тотализатора — 200 МРОТ;

— за каждую кассу букмекерской конторы — 100 МРОТ.

Конкретные единые размеры ставок налога для всех игорных заведений, находящихся на территориях субъектов Федерации, превышающие вышеназванные минимальные размеры ставок налога, определяются законодательными (представительными) органами этих субъектов.

Если субъектом Федерации конкретные размеры ставок налога не установлены, то для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок налога, установленные федеральным законодательством.

По минимальной ставке налог на игорный бизнес зачисляется в федеральный бюджет, а по ставке, установленной законодательными или представительными органами субъектов Федерации сверх минимальной ставки, — в бюджеты субъектов Федерации по месту нахождения игорного заведения.

Минимальные ставки налога на игорный бизнес в приведенных выше размерах действуют только в том случае, если в игорном заведении общее количество объектов налогообложения каждого вида не превышает: игровых столов — 30 штук, игровых автоматов — 40 штук.

Минимальная ставка налога в год на каждый объект налогообложения сверх указанного количества уменьшается на 20 процентов.

Суммы налога, подлежащие внесению в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации, определяются плательщиком налога самостоятельно исходя из количества зарегистрированных объектов налогообложения и соответствующих ставок налога.

Приведем для наглядности пример расчета налога в федеральный бюджет по налогоплательщику, который содержит на территории игорного заведения 40 игровых столов и 60 игровых автоматов и имеет в связи с этим скидку в 20 процентов на 10 игровых столов и на 20 игровых автоматов. Сумма налога, подлежащая внесению в федеральный бюджет этим налогоплательщиком, равняется:

— по игровым столам

200 х МРОТ х 30 + 200 х МРОТ х 10: 20%;

— по игровым автоматам

7,5 х МРОТ х 40 + 7,5 х МРОТ х 20: 20%,

где МРОТ — минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством.

Сумма налога вносится в соответствующий бюджет ежемесячно, поскольку налоговым периодом по данному налогу является календарный месяц. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения расчет сумм налога с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения[[9]](#footnote-9).

В течение пяти рабочих дней со дня представления расчета сумм налога налогоплательщик должен уплатить налог в федеральный бюджет или в бюджеты субъекта Федерации в размере одной двенадцатой от годовой суммы установленного налога с учетом изменения количества или видов объектов налогообложения.

Нередко игорные заведения, кроме основной деятельности, осуществляют другую предпринимательскую деятельность, не относящуюся к игорному бизнесу. В этом случае российское налоговое законодательство обязывает игорное заведение вести раздельный учет доходов от этих видов деятельности и уплачивать по ним налоги в соответствии с российским налоговым законодательством.

А как быть с расчетом налога, если в течение года в игорном заведении устанавливаются новые игровые столы, игровые автоматы, кассы букмекерских контор или тотализаторов либо происходит их выбытие?

При установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего месяца сумма налога исчисляется за полный текущий месяц, после 15-го числа — за половину текущего месяца.

При выбытии объекта налогообложения до 15-го числа текущего месяца сумма налога исчисляется за половину текущего месяца, после 15-го числа — за полный текущий месяц, при этом объект налогообложения считается выбывшим по истечении 10 дней с даты подачи соответствующего заявления в налоговый орган.

Сумма уплаченного в бюджеты налога на игорный бизнес включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с осуществлением данного вида предпринимательской деятельности.

**3. Роль налоговой системы в повышении эффективности функционирования национальной экономики**

Налоги представляют собой обязательные платежи, взимаемые органами государственной власти с физических и юридических лиц и поступающие в федеральный и местные бюджеты. Налоги классифицируются по уровням взимания — федеральные, региональные, местные. В зависимости от вида налогообложения налоги бывают прямые (подоходный, на прибыль и т.п.), а также косвенные, ведущие к увеличению цены товара, услуги.

При переходе к рынку вводятся следующие принципы налогообложения: обязанность уплаты налогов; удобство и простота налоговой системы; гибкость налоговой системы в меняющихся условиях хозяйствования; дифференциация налоговых ставок для различных категорий плательщиков; недопущение двойного налогообложения.

В различных государствах подоходному налогу отводится разная роль в реализации перечисленных требований к налоговой системе. В США, где преобладает индивидуальное предпринимательство, ставка подоходного налога в 70-е годы достигала 70%, в 1998 г. — 40%. В странах Европы, где распространены социалистические идеи, он не был значительным для населения со средними доходами, но применялось высокое налогообложение предпринимателей[[10]](#footnote-10).

В последние годы во всех странах мира все большее распространение получают косвенные налоги, поскольку изъятие денежных средств у потребителя происходит добровольно и в соответствии с уровнем его потребностей. НДС, налог с продаж, акцизы, таможенные пошлины и другие косвенные налоги в странах ЕС достигают 50—60%, а в США, Канаде, Японии — 20—30%, поскольку там существует негативное отношение к уравнительным принципам в хозяйственном механизме.

Налоги составляют преобладающую долю доходной части государственного бюджета стран с рыночной экономикой. Удельный вес всех налоговых поступлений в валовом национальном продукте составлял в 1995 г.: в США — 30%, Японии — 31, Великобритании — 37, Канаде — 37, Германии — 38, Италии - 40, во Франции — 44, в Швеции — 61%.

В РФ современная налоговая система начала формироваться в 1992 г. практически с нуля. В основном налоги обслуживают бюджетную систему, и выбранная в России модель налогообложения во многом копирует системы, действующие в развитых странах Европы, где большое значение придается косвенным налогам и прежде всего налогу на добавления стоимость. В конце 90-х годов косвенные налоги в РФ превышал-68% от всех налоговых поступлений, а налоги на доходы юридических лиц свыше 17%, подоходный налог с физических лиц-12,5%. По оценкам практически всех специалистов, действовавшая до 2000 г. в РФ система налогообложения не обеспечивала наполнение бюджета, не стимулировала развитие сектора нефинансовых предприятий. Формирование новой налоговой системы в настоящее время в полном разгаре. До 2002 г. в России действовал очень высокий порог ставки налога на прибыль: 35% — для предприятий, 43% — для банков. Поскольку государство жестко регламентирует порядок формирования издержек, то реально этот налог превышал 50% валовой прибыли, что предопределяет сокрытие предприятиями фактической прибыли. По оценке некоторых экономистов, в России в отдельных отраслях изымается 90% прибыли предприятий. В 1998 г., по данным бухгалтерской отчетности, число убыточных предприятий в РФ достигало 53,2%; в 1999 г. — 40,5; а по итогам 2000 г. — 41,6%. Это обусловило принятие в 2001 г. ставки налога на прибыль в размере 24%, и он стал одним из самых небольших в Европе.

В России в 90-е годы в налогообложении было много льгот, направленных в основном на решение конъюнктурных задач. Предоставление их редко отвечало функциональным потребностям экономики страны. Так, льготы по налогообложению малых предприятий гораздо эффективнее были в конце 80-х — начале 90-х годов[[11]](#footnote-11). НДС в отечественной экономике составляет свыше четверти всех доходов бюджетной системы, а с учетом других косвенных налогов они дают еще большую долю, ведущую к завышению цены. С 2001 г. НДС стал полностью уходить в федеральный бюджет.

Налоги в рыночной экономике наполняют бюджет и экономическими методами стимулируют развитие национального хозяйства в заданном направлении. Недобор налогов в РФ на 30—35% от потенциально возможной налогооблагаемой базы стал обычным явлением. Федеральные органы управления после 1992 г., когда из-за гиперинфляции фактические поступления в бюджет на 6,7% превысили запланированные (профицит), не смогут спрогнозировать ожидаемые доходы. После 1999 г. правительство регулярно собирает налогов больше, чем планируется в бюджете. Некоторые экономисты называют это явление существованием параллельного бюджета, когда доходы собираются не по закону о бюджете, а в соответствии с текущими целями правительства. Спад производства, сокращение размера ВВП объективно вели к неуплате ведущих налогов — НДС и налога на прибыль. Правительство несвоевременно оплачивало взятые на себя обязательства по государственному заказу, что также вело к невыполнению налоговых платежей. Взаимные неплатежи, недоимки, а также сокращение наличных расчетов, массовые уклонения от чрезмерно высокого налогообложения привели отечественную налоговую систему к тяжелейшему кризису.

Радикальным решением проблемы наполнения бюджета стала новая налоговая система, формирование которой началось осенью 1997г. с принятием Закона «Об основах налоговой реформы в РФ». Для регулирования национальной экономики необходимо внедрение в практику всех методов, форм инструментов денежной, финансовой и налоговой систем, и только тогда можно будет ожидать позитивных изменений.

**Заключение**

Налоговые системы в ведущих странах Запада сейчас достигли, возможно, пика своего развития. В прошлом налоги бывали и более высокими, и более многочисленными, но никогда в истории они не составляли столь мощную и всеобъемлющую структуру. В отличие от тех времен, когда налоги определялись по числу дымовых труб в доме или по головам скота, сейчас в правилах исчисления и уплаты налогов нельзя разобраться без специальной подготовки.

Налоговые органы практически всех стран вооружились мощными компьютерами и содержат специальные службы налоговых расследований, сторону налогоплательщиков представляют высококвалифицированные юристы и бухгалтеры, разрабатывающие особые схемы и целые программы минимизации налогов и обхода налоговых законов. На той и другой стороне трудятся сотни тысяч специалистов и экспертов, которые занимаются только налогами. Налога стали одним из основных предметов международных споров, нередко главной мотивацией для принятия важнейших решений в финансовой политике компаний и даже смыслом и основой существования некоторых государств.

Все это, конечно, выходит далеко за пределы здравого смысла. У мирового сообщества сегодня и так достаточно проблем в сфере экономики, финансов, экологии, которые требуют особого внимания, чтобы не растрачивать ресурсы столь малопроизводительным образом. И в общем-то сейчас обе противостоящие стороны — налоговые органы и налогоплательщики — одинаково сходятся на том, что современные налоговые системы нуждаются в резком и радикальном упрощении, а налоговые ставки — в уменьшении и упорядочении. Как пишет консультант Всемирного банка, профессор Нью-Йоркского университета Р. Нетцер, существующая налоговая система "и для Запада не вполне хороша ... В США, например, она вызывает такие потери, которые равны примерно половине всех налоговых поступлений". Иногда думают, что главными противниками упрощения налоговой системы являются налоговые консультанты, получающие за свои советы огромные деньги, но на самом деле они могли бы зарабатывать эти деньги в более полезных сферах финансового планирования, таких как рационализация инвестиций, сокращение расходов, оптимизация финансовых потоков компаний и др.

На Западе сейчас обсуждается ряд интересных проектов упрощения системы налогообложения вплоть до перехода к системе единого налога на расходы, при которой обложению будут подвергаться только потребительские расходы граждан, а все виды накоплений и инвестиций (и граждан, и предприятий) получат полную свободу от налогов как общественно полезные и поддерживаемые государством. Однако на пути этих проектов еще остается слишком много препятствий как административно-технического, так и психологического характера. Что же касается снижения налоговых ставок, то эти процессы идут практически во всех странах (может быть, за исключением России), и страны, наиболее "продвинутые" в этом направлении, добиваются наибольших успехов в экономическом и социальном развитии.

Если же говорить об условиях международной конкуренции, то сейчас на мировом рынке особые преимущества имеют те страны, которые проводят рациональную и сдержанную налоговую политику. Эти страны наиболее успешно продают свои товары и услуги на мировом рынке за счет снижения доли налогового компонента в издержках их производства; они привлекают значительную долю международных инвестиций, поскольку инвесторы принимают свои решения, не в последнюю очередь ориентируясь на размер налоговых ставок; в них ускоренно формируется широкий класс состоятельных собственников, что является основой для благосостояния страны, ее политической и экономической стабильности.

В данном контексте можно говорить о появлении такого параметра при оценке позиции страны на мировом рынке, как налоговая конкурентоспособность*.* Анализ достижений стран, лидирующих на мировом рынке по этому показателю, показывает, что большинство из них решило (или решают) следующие основные задачи:

• установление налоговых ставок на уровне ниже среднемировых, отказ от прогрессивной системы налогообложения для основной массы получателей доходов;

• установление таких правил расчета налогооблагаемой базы, при которых инвестиции в производство и производительное накопление граждан и предприятий фактически полностью освобождаются от налогообложения;

• создание благоприятного отношения (на деле под прикрытием публичных нападок) к существованию оффшорных зон и центров вблизи территории (или даже внутри) страны, где национальные капиталы могут "отстаиваться" и накапливаться без налоговых урезаний и изъятий. Россия пока отстает от других стран по этому параметру. Достаточным доказательством является постоянный отток национального капитала за рубеж и низкий встречный приток иностранного капитала (причем основная доля иностранных капиталов используется в спекулятивных операциях на фондовом рынке). В результате своей налоговой политики Россия не только теряет позиции на мировом рынке, но и фактически блокирует создание нормальных рыночных отношений в собственной экономике. Западные налоговые механизмы, перенесенные на российскую почву, теряют эффективность и проявляют себя негативным образом. Тот же профессор Р. Нетцер указывает, что Россия в отличие от стран Запада "не может себе позволить терять огромную долю своего валового продукта из-за плохой (заимствованной на Западе) налоговой системы".

Дело в том, что на Западе действует уже сложившаяся рыночная экономика с прочными демократическими традициями, а в России только начинается процесс ее формирования и пока нет ее важнейшей основы — многочисленного среднего класса. В России пока отсутствуют условия, которые на протяжении многих лет определяют развитие системы налогообложения в западных странах. Среди этих условий можно выделить, например, следующие:

• надежная банковская система и широкое применение безналичных расчетов (лицо, снимающее в банке или кладущее на депозит крупную сумму наличных денег и тем более рассчитывающееся наличными по крупной сделке, автоматически привлекает внимание как потенциальный нарушитель налоговых законов);

• выработанная веками законопослушность населения;

• массовое распространение компьютеров;

• отработанная система взыскания долгов, включая процедуру банкротства;

• разумные и соответствующие социально-экономическим условиям налоговые ставки.

Следует также учитывать, что на Западе средний предприниматель не платит "налогов" в пользу криминальных структур, а в России практически каждое предприятие вынуждено нести такие расходы (платить рэкетирам либо оплачивать услуги охранных фирм).

Наконец, не следует забывать о тесной взаимосвязи налогов и бюджетной политики. В демократической стране правительство всегда имеет ровно столько денег, сколько выделяет ему парламент, утверждающий налоговые законы. Но и парламент может предписать правительству только те расходы, которые покрываются поступлениями от утвержденных налогов. В результате достигается необходимая сбалансированность налоговой и бюджетной политики. Общество платит только те налоги, которые оно само же и утверждает (в лице своих представителей в парламенте). В России отдельным слоям общества проще вовсе не платить налоги, чем добиваться защиты своих интересов через изменение налогового законодательства.

В западном опыте создания и функционирования эффективной налоговой системы немало ценного и полезного. Но при его использовании необходимо принимать во внимание и объективные условия, в которых создается и развивается налоговая система, и конкретное состояние экономики в каждой стране, и уровень накопленных богатств, и даже психологические установки и традиции населения.

**Список использованной литературы**

1. Налоговый кодекс РФ. Часть 1-2,М.:ПРОСПЕКТ, 2006г.
2. Горский И.В., Налоги в рыночной экономике: Учебник: - М.: Анкил, 2003г.
3. Злобина Л.А., Стажкова М.М., Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учебник: - М.: Академический проект, 2003г.
4. Князев В.Г., Пансков В.Г., Налоговая система России: Учебное пособие: - М.: Российская экономическая академия, 2005г.
5. Кугаенко А.А., Белянин М.П., Теория налогообложения: Учебник: - М.: Вузовская книга, 2006г.
6. Миляков Н.В., Налоги и налогообложение: Учебник: - М.:ИНФРА-М, 2004г.
7. Минаев Б.А., Налог на добавленную стоимость. Приложение к журналу «Налоговый вестник». М., 2004г.
8. Окунева Л.П., Налоги и налогообложение в России: Учебник: - М.:Финстатинформ, 2002г.
9. Пансков В.Г., Налоги и налогообложение в РФ: Учебник: - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2005г.
10. Пансков В.Г., Комментарий к Налоговому кодексу РФ. Издание четвертое, дополненное. М.: Финансы и статистика, 2006г.
11. Подпорин Ю.В., Налог на прибыль. Исчисление, уплата, ответственность. Приложение к журналу «Налоговый вестник». М., 2005г.
12. Стиглиц Д.Ю., Экономика государственного сектора: Учебник: - М.:ИНФРА-М, 2003г.
13. Толкушин А.В., Налоги и налогообложение. Энциклопедический словарь: - М.: Юристъ, 2001г.
14. Черник Д.Г., Налоги и налогообложение: Учебник: - М.: ИНФРА-М,2006г.
15. Шаталов С.Д., Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы: Учебник: - М.: МЦФЭР, 2004г.
16. Юткина Т.Ф., Налоги и налогообложение: Учебник: - М.: ИНФРА-М, 2005г.
17. Налоги и налогообложение / Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В..СПб: Питер, 2005г.
18. Налоги и налогообложение / Под ред. Русаковой И.Г., Кашпна В.А. М.: ЮНИТИ, 2003г.
19. Налоги / Под ред. Черника Д.Г. М.: ЮНИТИ, 2003г.
20. Федеральные налоги. Порядок исчисления и уплаты, отчетность. М.: Изд-во «Главбух», 1998г.
1. Налоговый кодекс РФ.Часть 1-2,М.:ПРОСПЕКТ,2006г [↑](#footnote-ref-1)
2. Пансков В.Г.,Налоги и налогообложение в РФ:Учебник:-М.:Международный центр финансово-экономического развития,2005г.,стр.106 [↑](#footnote-ref-2)
3. Миляков Н.В., Налоги и налогообложение:Учебник:-М.:ИНФРА-М,2004г.,стр.68 [↑](#footnote-ref-3)
4. Пансков В.Г.,Налоги и налогообложение в РФ:Учебник:-М.:Международный центр финансово-экономического развития,2005г.,стр.132 [↑](#footnote-ref-4)
5. Налоги и налогообложение/Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В..СПб.:Питер,2005г.,стр.96 [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоги и налогообложение/Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В..СПб.:Питер,2005г.,стр.169 [↑](#footnote-ref-6)
7. Кугаенко А.А., Белянин М.П., Теория налогообложения:Учебник:-М.:Вузовская книга,2006г.,стр.211 [↑](#footnote-ref-7)
8. Окунева Л.П., Налоги и налогообложение в России:Учебник:-М.:Финстатинформ,2002г.,стр.254 [↑](#footnote-ref-8)
9. Князев В.Г., Пансков В.Г., Налоговая система России:Учебное пособие:-М.:Российская экономическая академия,2005г.,стр.168 [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоги/Под ред. Черника Д.Г..М.:ЮНИТИ,2003г.,стр.89 [↑](#footnote-ref-10)
11. Шаталов С.Д., Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы:Учебник:-М.:МЦФЭР,2004г.,стр.196 [↑](#footnote-ref-11)