**СОДЕРЖАНИЕ**

Стр. №

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Введение | | 4 |
| Глава 1. Научно-теоретические основы взаимоотношений предприятий с бюджетом | | 6 |
|  | 1.1. Принципы налогообложения. Классификации. Ключевые понятия | 6 |
|  | 1.2. Действующая налоговая система | 14 |
|  | 1.3. Бюджетное финансирование и контроль финансовых органов | 19 |
| Глава 2. Критический анализ действующей практики | | 26 |
|  | 2.1. Основные налоги, уплачиваемые коммерческими структурами | 26 |
|  | 2.2. Прочие налоги и налоговые платежи | 51 |
|  | 2.3. Изменение срока уплаты налогов; инвестиционный налоговый кредит | 62 |
| Глава 3. Пути совершенствования взаимоотношений с бюджетом и ответственностьза нарушения | | 68 |
|  | 3.1. Организация налогового планирования | 68 |
|  | 3.2. Ответственность за налоговые правонарушения | 71 |
|  | 3.3. Анализ взаимоотношений предприятия с бюджетом; проблемы  оптимизации | 77 |
| Заключение | | 82 |
| Список литературы | | 85 |
| Приложение 1 | | 89 |

# ВВЕДЕНИЕ

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, социальную, экологическую, демографическую и другие. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизмы.

Еще в XVIII столетии А. Смит определил основные функции правительств, которые, по его мнению, должны сводиться к следующему:

- обеспечение национальной обороны;

- отправление правосудия;

- организация общественных работ, невыгодных для частного предпринимательства, но необходимых гражданам;

- образование юношества;

- сбор налогов для оплаты нужд государства.

По сей день никто не оспаривает необходимость этих функций, более того, к ним добавились и новые. Реальный рынок далек от абстрактной модели совершенной конкуренции, а значит, и от самого совершенства. Поэтому любая рыночная экономика не может существовать и функционировать без государственного регулирования. Как правило, в государственном регулировании рыночной экономики проявляется два разных аспекта. Оно осуществляется посредством законодательства, через государственное планирование, на основе выпускаемых правительством нормативных актов. С другой стороны, государственное воздействие на рынок проявляется посредством изъятия части прибыли, дохода, через действие системы налогообложения, путем обязательных платежей в бюджет. Изымая средства, необходимые для общегосударственных нужд и определенным образом распределяя их, государство осуществляет свою финансовую политику таким образом, чтобы одновременно оказать влияние на рынок и рыночные отношения. Перераспределение продукта, созданного в обществе, от непосредственных производителей к другим группам осуществляется посредством специального финансового инструмента, называемого бюджетом.

Цель данной дипломной работы – проанализировать взаимоотношения предприятий с бюджетом, показать влияние налогообложения РФ на экономическое состояние предприятия на примере закрытого акционерного общества «Центропечать», осуществляющего торговую деятельность в г. Москве.

Поскольку взаимоотношения предприятия с бюджетом осуществляются в первую очередь через налоги, то необходимо рассмотреть сущность и функции налогов, их виды, принципы налогообложения и т.д. Таким образом, задачи работы включают в себя описание налогового законодательства РФ, освещение вопросов предоставления налоговых льгот и мер ответственности за совершение налоговых правонарушений. Существуют также и иные формы взаимоотношений хозяйствующих субъектов с бюджетом. Важной проблемой представляется возможность получения бюджетного финансирования и кредитования. Поэтому в своей работе я считаю нужным уделить внимание условиям их предоставления.

Данная тема является весьма актуальной, так как правильный (оптимальный) выбор налоговой системы служит залогом успешного решения проблем стоящих перед страной. Только в стране с отлаженной системой налогообложения возможны щедрые отчисления на здравоохранение, культуру, образование, различные экологические программы. В то же время, перед каждым предприятием встает вопрос налогового планирования и оптимизации налогообложения.

При написании дипломной работы использовались Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, Федеральные Законы, Инструкции Госналогслужбы РФ, литература экономистов-теоретиков, инструктивно-методический материал, статьи периодической печати, а также данные годовых отчетов и учетная политика анализируемой компании.

**ГЛАВА 1. НАУЧНО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ С БЮДЖЕТОМ**

* 1. **КЛЮЧЕВЫЕ ПОНЯТИЯ**

Под налогом, сбором, пошлиной и другими платежами понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определенных законодательными актами.

С момента возникновения государства налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма доходов государственного бюджета. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Налоги появились на заре человеческой цивилизации. Как только на земле стали возникать государства, возникла, пусть поначалу и примитивная, система налогообложения.

Уже в Древней Греции существовала своя налоговая система. Ставка подоходного налога составляла здесь от 10 до 20%. Но свободные граждане Афин налогов не платили, предпочитая им добровольные пожертвования. Однако если государству предстояли крупные расходы – война или большое строительство, народное собрание вводило обязательное налогообложение для всех. Деньги налогоплательщиков расходовались на содержание наемных армий, возведение храмов и оборонительных укреплений, строительство дорог, устройство празднеств, раздачу денег беднякам и другие общественные нужды.

Примером для подражания послужила налоговая система Древнего Рима. Правивший в 27 г. до н.э. – 14 г. н.э. император Октавиан Август, провел реформу финансовой системы. Он создал в провинциях финансовые учреждения, которые контролировали налогообложение, провел переоценку налогового потенциала провинций, для чего был произведен обмер каждой городской общины с ее земельными угодьями, составлены земельные кадастры и проведена перепись имущественного состояния граждан. Сбором налогов, главным из которых был поземельный, стали ведать государственные чиновники. Со времен Древнего Рима ведется и подразделение налогов на прямые и косвенные. Так, к косвенным относились: налог с оборота (1%), налог при торговле рабами (4%), налог на освобождение рабов (5% их рыночной стоимости), а также налог с наследства (5%), которым облагались лишь граждане Рима и который имел целевое назначение – расходовался на пенсионное обеспечение профессиональных солдат. Уже в те далекие времена налоги не только играли фискальную роль, но и служили дополнительным стимулом развития хозяйства, поскольку вносились деньгами. Чтобы эти деньги получить, населению приходилось производить излишки продукции на продажу, а это, в свою очередь, вело к развитию товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации.

Шли века, система развивалась и совершенствовалась, оставаясь неотъемлемым звеном экономических отношений в обществе и превращаясь постепенно в основной источник доходов государства.

Совокупность взимаемых в государстве налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также форм и методов их построения образует налоговую систему. Одно из основных требований, предъявляемых к налоговой системе, - ее ясность и четкость. Еще 200 лет назад А. Смит писал об этом весьма красноречиво: “Налог, который обязывается уплатить каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не может быть произвольным. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определенно для плательщика и всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя под угрозой такого отягощения подарок или взятку”.[[1]](#footnote-1) Другое требование, предъявляемое к налоговой системе, - ее простота и эффективность. Если организация сбора налога обходится государству дороже той суммы, ради которой все затевается, то и смысла в таком налогообложении нет никакого. Наконец, самый важный принцип налогообложения - его справедливость. Речь идет о том, кто должен платить налоги и в каком размере. Справедливость - понятие сложное, и понимают его по-разному. Существуют и принципиально различные подходы к справедливости в налогообложении.

В ст. 3 Налогового кодекса [1] закреплены важнейшие положения, определяющие основные принципы налогового законодательства России. Они являются ориентиром в первую очередь для государства и законодателя, которые формируют национальный режим налогообложения и налоговую политику.

Необходимо отметить, что принципы налогообложения нашли свое конституционное закрепление в конституциях многих стран, однако в Конституции РФ налоговые принципы четкого отражения не имеют. С принятием первой части Налогового кодекса в российском налоговом законодательстве принципы налогообложения получили полноценное закрепление.

Современные принципы налогообложения заключаются в следующем:

1. Уровень налоговой ставки должен устанавливаться с учетом возможностей налогоплательщика, т.е. уровня доходов. Поскольку возможности разных физических и юридических лиц неодинаковы, для них должны быть установлены дифференцированные налоговые ставки, т.е. налог с дохода должен быть прогрессивным. Однако этот принцип соблюдается далеко не всегда, некоторые налоги во многих странах рассчитываются пропорционально. Идея необходимости обложения налогами доходов и имущества по прогрессивным ставкам в течение столетий владеет умами значительной части человечества, постоянно присутствует в политической жизни, межпартийной борьбе, отражается в той или иной степени в партийных программах, налоговом законодательстве.

2. Необходимо прилагать все усилия, чтобы налогообложение доходов носило однократный характер.

Многократное обложение дохода или капитала недопустимо. Примером осуществления этого принципа служит замена в развитых странах налога с оборота, когда обложение оборота происходило по нарастающей кривой, на НДС, когда вновь созданный чистый продукт облагается налогом всего один раз вплоть до его реализации. В результате каждая надбавка к цене сырья, возникающая по мере его прохождения по производственной цепочке вплоть до конечного продукта, облагается налогом только один раз (в отличие от налога с оборота). В этом одно из главных преимуществ НДС.

3. Обязательность уплаты налогов. Налоговая система не должна оставлять сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа. Система штрафов и санкций, общественное мнение в стране должны быть такими, чтобы неуплата или несвоевременная уплата налогов были менее выгодными, чем своевременное и честное выполнение обязательств перед налоговыми органами.

4. Система и процедура уплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и экономичными для учреждений, собирающих налоги.

5. Налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся общественно-политическим потребностям.

6. Налоговая система должна обеспечивать перераспределение создаваемого ВВП и быть эффективным инструментом государственной экономической политики. Этот принцип относится к регулирующей функции налогообложения.

Налоги различаются по объекту обложения, по размеру и многим другим характеристикам.

Объектами налогообложения являются доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности налогоплательщиков, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами, имущество юридических и физических лиц, передача имущества, добавленная стоимость произведенных товаров и услуг и другие объекты, установленные законодательными актами. При классификации налогов по объектам налогообложения образуются пять групп: налоги на имущество, ресурсные налоги (включая земельный налог), налоги на доход или прибыль, налоги на действия (хозяйственные акты, финансовые операции, обороты) и прочие, охватывающие некоторые местные налоги (например, сбор с владельцев собак, курортный сбор).

Предусмотрено, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный Законом период налогообложения.

Налоги бывают двух видов. Первый вид – прямые налоги. К ним относятся налоги на доходы и имущество: подоходный налог с граждан; налог на прибыль корпораций (фирм); социальные налоги, социальные взносы; поимущественные налоги, в том числе налоги на собственность, включая землю и другую недвижимость; налоги на перевод прибыли и капитала за рубеж и другие. Они взимаются с конкретного физического или юридического лица.

Второй вид - налоги на товары и услуги: налог с оборота, который в большинстве развитых стран в настоящее время заменен налогом на добавленную стоимость (НДС); акцизы (налоги, прямо включаемые в цену товара или услуги); налог на наследство, на сделки с недвижимостью и ценными бумагами и другие. Эти налоги называют косвенными. Они частично или полностью переносятся на цену товара или услуги.

Прямые налоги трудно перенести на потребителя. Из них легче всего обстоит дело с налогами на землю и на другую недвижимость: они включаются в арендную и квартирную плату, цену сельскохозяйственной продукции.

Косвенные налоги переносятся на конечного потребителя в зависимости от показателя эластичности спроса на товары и услуги, облагаемые этими налогами. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньшая часть налога перекладывается на потребителя, а большая его часть уплачивается за счет прибыли. В долгосрочном плане эластичность предложения растет, а на потребителя перекладывается все большая часть косвенных налогов. При высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов может привести к сокращению потребления, а при высокой эластичности предложения - к сокращению чистой прибыли, что вызовет сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности.

Особое значение имеет дифференциация налогов по источнику обложения: издержки производства (себестоимость), прибыль. Правильность расчетов налога на прибыль требует знания состава затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции, и порядка формирования финансовых результатов (прибыли или убытка). Непосредственно в себестоимость включаются налоги, идущие на формирование дорожных фондов, земельный налог, платежи за пользование природными ресурсами.

Во многих странах сумма, с которой взимаются налоги, называется налоговой базой. В случае налогов на доходы ее можно назвать налогооблагаемым доходом (прибылью), который равен разности между полученным доходом и налоговыми льготами. Налоговая льгота устанавливается, как и налог, в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Распространены следующие виды налоговых льгот:

- необлагаемый минимум объекта налога;

- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога (например, затрат на НИОКР);

- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков (например, ветеранов войны);

- понижение налоговых ставок;

- вычет из налоговой базы (налоговый вычет);

- налоговый кредит (отсрочка взимания налога или уменьшение суммы налога на определенную величину (налоговый вычет уменьшает налоговую базу, а налоговый кредит - сумму налога, т.е. налоговое обязательство)).

Та часть налоговой базы, которую налогоплательщик обязан выплатить в виде того или иного налога, называется налоговой ставкой (нормой обложения). Различают минимальные, максимальные и средние налоговые ставки.

С точки зрения величины процентных ставок все налоги делят на прогрессивные, пропорциональные и регрессивные.

При прогрессивном налоге чем больше доход плательщика, тем выше процентная доля налоговых отчислений, чем ниже доход, тем ниже и налоговая ставка. По прогрессивной шкале устанавливается налог на прибыль, подоходный налог (как правило, начиная с определенной суммы). С точки зрения тех, кто считает, что “налоги должен платить тот, кто может платить”, прогрессивный налог - самый справедливый, но лишь в том случае, если он достаточно прогрессивен, т.е. если налоговая ставка резко возрастает с ростом дохода.

При пропорциональном налоге устанавливается единая ставка вне зависимости от величины дохода. Таким образом, лица с высоким доходом платят большие абсолютные суммы в виде налога, чем лица с низким доходом. Но согласно закону Энгеля (1821 - 1896) при пропорциональном налогообложении основная тяжесть налогового бремени ложится на малообеспеченные семьи. Пропорциональный характер носят налоги на собственность.

При регрессивном налоге налоговая ставка устанавливается тем ниже, чем выше доход, и наоборот, тем выше, чем ниже доход. Примером регрессивных налогов могут служить все налоги, взимаемые с продаж товаров - акцизы, налог на добавленную стоимость. Эти налоги устанавливаются как фиксированный процент от продажной цены (по отношению к ней они пропорциональны). Но оплачиваются они в конечном счете из доходов покупателей, и по отношению к ним они регрессивны. Также регрессивным является единый социальный налог.

Величина налоговой суммы (так называемого налогового бремени) зависит прежде всего от размеров прибыли компании.

В США, Великобритании, Италии и некоторых других странах размеры налога на прибыль определяются исключительно ее величиной. В ФРГ, Франции, Японии, Швеции часть налога на прибыль взимается независимо от ее размера. В 90-х годах в большинстве стран шло снижение ставок налогов.[44] Наряду со снижением ставок налогообложения возрастали налоговые льготы на выплату государственного долга и процентов по нему.

На практике у большинства компаний на выплату налогов уходит доля прибыли меньшая, чем ставка налогообложения. Во-первых, компании легально могут уменьшать размер подлежащей налогообложению суммы за счет увеличения отчислений в необлагаемые фонды (амортизационный, пенсионный и др.). Во-вторых, используются различные налоговые льготы. В-третьих, компании с небольшим оборотом во многих странах облагаются более низким налогом. В-четвертых, в ряде стран налог на прибыль корпораций может выплачиваться не только отдельной фирмой, но и ее материнской компанией (если фирма входит в группу компаний), что на практике позволяет снизить налоговую базу компаний, входящих в группу. В-пятых, почти всюду действует система покрытия убытков компании за счет ее прибылей нескольких предшествующих лет (carry back) или за счет ее будущих прибылей (carry forward). В первом случае разрешается вычитать из ранее полученной прибыли потери текущего года (так называемый перенос убытков назад), в результате чего выплаченная ранее фирмой сумма налогов оказывается чрезмерно высокой и это превышение компенсируется за счет снижения текущих налогов. Во втором случае (перенос убытков вперед) убытки текущего года вычитаются из будущей прибыли. Например, в Нидерландах разрешается перенос убытков назад на три года и перенос убытков вперед на восемь лет.

В результате средний уровень налогообложения компаний намного ниже базового (т.е. максимального). Например, в ФРГ он составлял в конце 80-х гг. около 50% (базовый равнялся 71%). [47] В России, по оценке, он составляет в настоящее время около 65%.

Функция налога – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства. Налоги выполняют три важнейшие функции:

1) финансирования государственных расходов (фискальная функция);

Во всех государствах, при всех общественных формациях налоги в первую очередь выполняли фискальную функцию, т.е. обеспечивали финансирование общественных расходов, и прежде всего расходов государства. В течение последних десятилетий заметное развитие получили социальная и регулирующая функции.

2) поддержания социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (социальная функция);

По мере совершенствования и повышения гибкости налоговой системы государственные органы сами все чаще предоставляют отдельным группам населения налоговые льготы в целях смягчения социального неравенства. Широко распространены налоговые льготы многодетным семьям, переселенцам из-за границы на свою историческую родину, студентам и лицам, повышающим свою квалификацию. Часто налоговые льготы предоставляются мелким и средним предпринимателям, особенно впервые начинающим самостоятельное дело, фермерам, но эти налоговые льготы носят уже не только социальный, но и регулирующий характер. Социальную и одновременно регулирующую направленность имеют такие виды налоговых льгот, как скидки с личных доходов и прибылей, направляемых в жилищное строительство. Оживление жилищного строительства создает дополнительный спрос на строительные материалы и услуги, санитарное и электрическое оборудование, способствует росту занятости, а позднее ведет к увеличению спроса на мебель, технические товары длительного пользования, бытовую электронику, посуду, белье и т.д. Двойственную роль - социальную и регулирующую - играет освобождение от налога части прибыли, перечисляемой в пенсионный фонд фирмы. Накопление средств в этом фонде является финансовой базой для дополнительной пенсии отработавшим свой стаж на фирме рабочим и служащим. Средства, находящиеся в пенсионном фонде компании, формально ей не принадлежат, но находятся в ее бессрочном распоряжении. Они широко используются для долгосрочных капиталовложений, расширяя и укрепляя финансовую базу фирмы.

3) государственного регулирования экономики (регулирующая функция).

Основными объектами государственного регулирования экономики при помощи налоговой политики являются хозяйственный цикл, секторальная, отраслевая и региональная структуры хозяйства, капиталовложения, цены, НИОКР, внешнеэкономические связи, окружающая среда и др.

Регулирующая функция налогов заключается в следующем:

- в установлении и изменении системы налогообложения;

- в определении налоговых ставок, их дифференциации;

- в предоставлении налоговых льгот - освобождении от налогов части прибыли и капитала с условием их целевого использования в соответствии с задачами государственного регулирования экономики.

Важную регулирующую роль играет сама система налогообложения, избранная правительством. Например, налог с оборота, широко применявшийся до замены его на НДС, при допущении его расчета по принципу “органического единства” не взимался с оборота между предприятиями “органически единой фирмы”, корпорации и ставил таким образом крупные фирмы в привилегированное положение. Применение налога с оборота в такой трактовке становилось инструментом централизации капитала, создания единых по капиталу вертикальных структур, подразделения которых тесно связаны между собой технологически.

Глобальное понижение налогов ведет к увеличению чистых прибылей, усилению стимула хозяйственной деятельности, росту капиталовложений, спроса, занятости и оживлению хозяйственной конъюнктуры. Повышение налогов - обычный способ борьбы с перегревом конъюнктуры. Изменяя налоговые ставки на прибыль, государство может создать или уменьшить дополнительные стимулы для капиталовложений, а маневрируя уровнем косвенных налогов - воздействовать на фонд потребления в целом, на уровень цен.

Избрав либеральную или протекционистскую внешнеторговую политику, государство изменяет таможенные пошлины, получая от торговых партнеров либо встречные уступки, либо ужесточение условий национального экспорта. Таможенные пошлины - вид косвенных налогов, повышение которых ведет к удорожанию импортных, а вслед за этим и отечественных товаров, к снижению внешнеторгового оборота. Понижение или отмена пошлин влекут за собой обострение конкуренции на внутреннем рынке, замедление роста цен, активизацию внешней торговли.

По мере усложнения и совершенствования государственного регулирования экономики налоги все шире использовались для регулирования структуры народного хозяйства. Налоговые ставки все более дифференцировались по отраслям и регионам. Они стали оказывать усиливающееся воздействие на отраслевую и подотраслевую структуры, на изменение роли отдельных земель, штатов, областей в народнохозяйственном комплексе. Так, налоги на добычу нефти и газа традиционно высокие, но в малоосвоенных, экономически менее развитых районах они часто ниже. Налоговая система становится все более гибкой. При сохранении основ и структуры налогового законодательства государственные регулирующие органы выборочно и временно снижают налоговые ставки или даже отменяют налоги для предприятий, следующих целям государственного регулирования. Стали широко практиковаться скидки с налогов на прибыль, направляемую на капиталовложения, научные исследования и внедрение их достижений, создание новых рабочих мест, охрану окружающей среды. Объекты регулирования налогообложения все более конкретизируются. Например, дифференцировано налогообложение двух частей прибыли компании: нераспределенной (оставляемой в компании на расширение хозяйственной деятельности) и распределенной (на дивиденды, выплачиваемые владельцам акций).

В современных условиях регулирующая функция налогов не столько в том, чтобы максимально освободить прибыли и доходы от налогов и создать общие и селективные стимулы для действий в соответствии с текущими целями государственного регулирования экономики, сколько в стремлении создать жесткую количественную зависимость между размерами налоговых льгот, предоставляемых хозяйственному субъекту, и его конкретными хозяйственными акциями.

Большинство целей государственного регулирования экономики на Западе достигается путем целенаправленного стимулирования капиталовложений. Именно от масштабов обновления и расширения основного капитала зависят в основном темпы роста, состояние конъюнктуры, занятость, спрос, национальная конкурентоспособность, а от структуры инвестиций - отраслевая и региональная структуры, темпы и направленность НИОКР. Преобладающей формой обеспечения инвестиционных потребностей в течение последних десятилетий является самофинансирование, доля которого в капиталовложениях колеблется от 55 до 85%. Такие масштабы самофинансирования оказались возможными только благодаря государственной налоговой политике, и в частности санкционированному правительственными органами ускоренному амортизационному списанию основного капитала.

* 1. **ДЕЙСТВУЮЩАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА**

Налоговая система определяется как взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения. Важную часть ее составляет система налогов. Другими элементами налоговой системы является система налоговых органов, система и принципы налогового законодательства, принципы налоговой политики, порядок распределения налогов по бюджетам, формы и методы налогового контроля, порядок и условия налогового производства, подход к решению проблемы международного двойного налогообложения.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков – юридических и физических лиц на территории страны.

Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации были заложены в 1991 г., когда в декабре этого года был принят пакет законопроектов о налоговой системе. Общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи были определены в За­коне РФ от 27.12.1991г. № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Этим законом была введена трехуровневая система налогообложения предпри­ятий, организаций и физических лиц.

• Первый уровень — это федеральные налоги России. Они действуют на территории всей страны и регулируются общерос­сийским законодательством, формируют основу доходной части федерального бюджета и, поскольку это наиболее доходные ис­точники, за счет них поддерживается финансовая стабильность бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов.

Статьей 13 Налогового кодекса РФ предусмотрено 16 федеральных налогов и сборов. К ним относятся:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья;

3) налог на прибыль (доход) организаций;

4) налог на доходы от капитала;

5) подоходный налог с физических лиц;

6) взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;

7) государственная пошлина;

8) таможенная пошлина и таможенные сборы;

9) налог на пользование недрами;

10) налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;

11) налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;

12) сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;

13) лесной налог;

14) водный налог;

15) экологический налог;

16) федеральные лицензионные сборы.

• Второй уровень —налоги республик в составе Российской Федерации и налоги краев, областей, автономной области, автоном­ных округов. Региональные налоги устанавливаются в соответствие с Налоговым кодексом, причем определение таких важных элементов как налогоплательщики, объект налогообложения, налогооблагаемая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления налога осуществляются в самом Кодексе. В законах субъектов федерации о налогах и сборах могут уточняться налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом, устанавливаться дополнительные налоговые льготы, уточняться порядок и сроки уплаты налога, устанавливаться формы отчетности налогоплательщиков по региональным налогам. Признаком региональных налогов является обязательность их уплаты на территории соответствующего региона.

Согласно статье 14 НК РФ к региональным налогам и сборам относятся:

1) налог на имущество организаций;

2) налог на недвижимость;

3) дорожный налог;

4) транспортный налог;

5) налог с продаж;

6) налог на игорный бизнес;

7) региональные лицензионные сборы.

Налоги, не предусмотренные в ст. 14 Налогового кодекса, субъекты федерации устанавливать не вправе.[[2]](#footnote-2)

В целях недопущения одновременного действия налогов со сходными объектами налогообложения в п. 2 ст. 14 НК РФ установлено правило, согласно которому при введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта федерации регионального налога на имущество организаций, а также местных налогов – на имущество физических лиц и земельного налога. Поскольку прекращение действия налога на имущество физических лиц и земельного налога означает изъятие источников местного бюджета, то, очевидно, введение налога на недвижимость должно сопровождаться согласованием с органами местного самоуправления о перераспределении части поступлений от налога на недвижимость в местные бюджеты.

• Третий уровень —местные налоги, то есть налоги городов, районов, поселков и т.д. В понятие "район" с позиций налого­обложения не входит район внутри города.

Местные налоги вводятся в действие нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. Представительные органы (городские Думы) городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга имеют полномочия на установление как региональных, так и местных налогов. На территории данных субъектов местные налоги вводятся законами г. Москвы и г. Санкт-Петербурга.

К местным налогам и сборам относятся (ст. 15 НК РФ):

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц;

3) налог на рекламу;

4) налог на наследование или дарение;

5) местные лицензионные сборы.

Местные налоги должны устанавливаться и вводиться в действие в соответствии с Налоговым кодексом, где определены основные элементы налога, а факультативные (льготы, ставки в пределах, установленных Кодексом, порядок и сроки уплаты, формы отчетности) устанавливаются представительными органами местного самоуправления. В соответствии с п. 5 ст. 12 НК РФ местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные ст. 15 Кодекса, представительные органы местного самоуправления устанавливать не вправе.

Налоговым кодексом установлены местные лицензионные сборы. Количество и конкретный состав данных сборов, как и федеральных и региональных лицензионных сборов, должен быть определен второй частью Налогового кодекса.

Классификация налогов представлена в Приложении 1.

Как и в других странах, наиболее доходные источники сосредоточиваются в федеральном бюджете. К числу федеральных относятся: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий и организаций, акцизы, подоходный налог с физи­ческих лиц, таможенные пошлины. Перечисленные пять нало­гов создают основу финансовой базы государства. Наибольшие доходы региональным бюджетам приносит налог с продаж и на­лог на имущество юридических лиц. В основном это соответст­вует мировой практике, с той разницей, что в большинстве стран не делается различия между налогом на имущество юри­дических лиц и налогом на имущество физических лиц. Чаще всего это один налог, хотя в некоторых странах имеется и такая практика, как в России. Среди местных налогов крупные поступления обеспечивают: налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на рекламу.

Единая налоговая система крайне необходима для того, чтобы Россия развивалась экономически, чтобы каждое предприятие, каждый гражданин находились в одинаковых или сопоставимых и наперед известных условиях независимо от того, в какой точке России они будут осуществлять свою экономическую деятельность. Только при выполнении этого условия каждый сможет предвидеть и просчитать экономические и налоговые последствия принимаемых им организационных, управленческих или инвестиционных решений или финансовые последствия той или иной экономической либо неэкономической деятельности. Поэтому в Налоговом кодексе в качестве одного из главных принципов устанавливаются закрытые (т.е. исчерпывающие) перечни тех региональных и местных налогов, которые вправе вводить или не вводить по своему усмотрению на подведомственной территории соответствующие органы власти и самоуправления. Но, закрепляя за отдельными регионами или местными властями собственный налоговый потенциал, необходимо быть уверенным, что налоги, установленные в соответствии с этими перечнями, способны в значительной степени обеспечить бюджетные поступления каждого уровня для того, чтобы профинансировать необходимые расходы.

Разумеется, налоговое законодательство не должно вторгаться в бюджетное законодательство. Эти два вида законодательства рассматриваются как самостоятельные, но не изолированные друг от друга. Очевидно, что несмотря на то, что некоторые налоги закреплены за федеральным уровнем, значительная часть поступлений этих налогов должна оставаться непосредственно на местах. Бюджетное устройство Российской Федерации, как и многих европейских стран, предусматривает, что региональные и мест­ные налоги служат лишь добавкой в доходной части соответст­вующих бюджетов. Главная часть при их формировании — это отчислением от федеральных налогов. Закрепленные и регулирующие налоги полностью или в твердо фиксированном проценте на долговременной основе по­ступают в нижестоящие бюджеты. Такие налоги, как государственная пошлина, налог с имущества, переходя­щего в порядке наследования или дарения, имея федеральный статус, обычно полностью зачисляются в местные бюджеты.

Акцизы, налог на добавленную стоимость, подоходный налог с физических лиц распределяются между бюджетами, причем в зависимости от обстоятельств, включая финансовое положение отдельных территорий, проценты отчислений могут меняться. Нормативы утверждаются ежегодно при формировании феде­рального бюджета.

Отмечается, что уровень закрепленных доходных источников должен составлять не менее 70% доходной части минимального бюджета субъекта Федерации, а при отсут­ствии возможности такого обеспечения в связи с недостаточно­стью и закрепленных и регулирующих доходов — не менее 70% доходной части без учета дотаций и субвенций. Минимальный бюджет — это расчетная на очередной период сумма доходов консолидированного бюджета нижестоящего уровня, покры­вающая гарантируемые вышестоящим органом власти мини­мально необходимые расходы, часть которых в случае недоста­точности закрепленных доходов покрывается отчислениями от регулируемых доходов, дотациями и субвенциями.

Налоговая система Российской Федера­ции сегодня дополняется системой государственных социальных внебюджетных фондов (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации), доходная часть которых формируется за счет обязательных взносов. Эти взносы объединены в один социальный налог с расщеплением поступлений по фондам и предназначены для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Каждому органу управления трехуровневая система налогооб­ложения дает возможность самостоятельно формировать доход­ную часть бюджета исходя из собственных налогов, отчислений от налогов, поступающих в вышестоящий бюджет (регулирующих налогов), неналоговых поступлений от различных видов хозяй­ственной деятельности (арендная плата, продажа недвижимости, внешнеэкономическая деятельность и пр.) и займов. Естественно, что эти полномочия сочетаются с полной ответственностью за исполнение бюджета, как доходной, так и расходной его частей.

Таким образом, Россия, переходя к рыночным отношениям, внедрила у себя налоговую систему, схожую по построению с применяемыми в других крупных федеративных государствах. По ряду параметров можно наблюдать сходство с США и Гер­манией при сохранении некоторых специфических российских особенностей.

* 1. **БЮДЖЕТНОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ФИНАНСОВЫХ ОРГАНОВ**

Каждому государству для удовлетворения его объективных потребностей в денежном фонде, служащем выполнению экономической, социальной и политической функций, необходим бюджет, который представляет собой экономическую форму образования и использования основного централизованного фонда денежных средств государства. Бюджет любого государства включает одни и те же категории: налоги, займы, расходы и т.д. В нем ежегодно централизуется часть денежных доходов предприятий и населения. Аккумулированные средства распределяются и используются на удовлетворение государственных потребностей, финансирование отдельных сфер деятельности – обороны, управления, охраны общественного порядка и безопасности государства, фундаментальной науки и др. Кроме того, за счет бюджета удовлетворяются и коллективные потребности путем финансирования затрат на образование, здравоохранение, культуру и искусство.

Существуют два метода формирования и использования бюджетных средств – собственно бюджетный и кредитный. Суть бюджетного метода состоит в том, что изъятие части денежных доходов предприятий и населения, с одной стороны, и предоставление финансовых ресурсов для расходования носят безвозмездный характер. Благодаря бюджетному методу аккумулируется и расходуется значительная часть бюджета. Другая часть бюджета формируется и используется на кредитной основе: поступления в форме внутренних займов, иностранных кредитов и расходы в форме бюджетных ссуд и кредитов. Бюджеты всех уровней формируются и исполняются в пределах единой бюджетной классификации – группировки доходов и расходов с присвоением объектам классификации группировочных кодов.

Расходы бюджета представляют собой финансирование затрат, необходимых для осуществления государством конституционных функций. Затраты выражают, таким образом, экономические отношения, возникающие в связи с распределением денежных средств государства и их использованием.

Экономическая сущность бюджетных расходов по их общественному назначению отражает состав выполняемых государством функций. В зависимости от роли в процессе общественного воспроизводства бюджетные расходы подразделяются на текущие расходы (бюджет текущего потребления) и капитальные (бюджет развития).

Текущие расходы связаны с обеспечением функционирования бюджетных организаций и включают: текущие затраты на содержание органов государственной власти и управления, правоохранительных органов, на оборону, науку, предоставление социальных и коммунальных услуг, услуг народному хозяйству; выплата процентов по государственному долгу; бюджетные ссуды на текущие нужды и др.

Капитальные расходы связаны с затратами на новое строительство и развитие действующих объектов государственной и муниципальной собственности в форме их расширения, реконструкции, технического перевооружения (т.е. с финансовыми вложениями в основной капитал и прирост материальных оборотных средств).

В соответствии с функциональной классификацией расходы консолидированного бюджета подразделяются на две группы: собственно государственные расходы и ссуды. Государственные расходы включают финансирование затрат на:

* государственное управление;
* международную деятельность и национальную оборону:
* правоохранительную деятельность и обеспечение безопасности государства;
* федеральную судебную систему; фундаментальные исследования и содействие научно-техническому прогрессу;
* промышленность, энергетику и строительство;
* сельское хозяйство и рыболовство;
* охрану окружающей среды и природных ресурсов, гидрометеорологию, картографию и геодезию;
* транспорт, дорожное хозяйство, связь и информатику;
* предупреждение и ликвидацию чрезвычайных ситуаций и последствий стихийных бедствий;
* образование;
* культуру и искусство;
* средства массовой информации;
* здравоохранение и физическую культуру;
* социальную политику;
* обслуживание государственного долга;
* пополнение государственных запасов и резервов:
* прочие расходы;
* расходы целевых бюджетных фондов.

Классификации расходов по целевому назначению, т.е. по конкретным видам затрат, создает предпосылки для рационального использования бюджетных средств, является необходимой базой для осуществления эффективного и действенного контроля за использованием бюджетных ассигнований.

Осуществление расходов бюджета производится путем бюджетного финансирования, к основным принципам которого относятся:

* достижение максимального эффекта при минимуме затрат;
* целевой характер использования бюджетных ассигнований;
* предоставление бюджетных средств в меру выполнения производственных показателей и с учетом использования ранее отпущенных ассигнований;
* безвозвратность бюджетных ассигнований.

Безвозвратное финансирование негосударственных организаций осуществляется на строительство, реконструкцию только при условии получения государством дополнительного пакета акций или доли в уставном капитале предприятия.

В настоящее время бюджетным организациям разрешено заниматься коммерческой деятельностью. Средства, полученные бюджетными учреждениями, находящимися в ведении главных распорядителей средств федерального бюджета, от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, учитываются на счетах, открытых им в органах федерального казначейства, и расходуются бюджетными учреждениями самостоятельно в пределах остатков средств на их лицевых счетах.

Важную роль играют государственные инвестиции, особенно в отраслях, от которых зависит национальная безопасность или где необходима государственная поддержка для осуществления структурных преобразований и придания первоначального импульса к развитию новых территорий или производств. За счет государственных инвестиций поддерживаются перспективные исследования или отрасли, которые не способны на быструю отдачу от вложения средств, но развитие которых важно в стратегическом плане. Также государственные органы инвестируют в производства, развитие которых представляется значимым в социальном плане. Перечни инвестиционных проектов, финансируемых за счет средств бюджета, образуют целевые инвестиционные программы, приоритетами которых являются:

* наращивание производства в отраслях с быстрым оборотом капитала и высокой бюджетной эффективностью, обеспечивающих товарное накопление потребительского рынка;
* поддержка наукоемких отраслей и высоких технологий, отраслей с высокой степенью обработки;
* производство конкурентоспособной машиностроительной продукции как основы технической реконструкции экономики.

В современных условиях финансироваться из бюджета должны только жизненно важные инновационные проекты, оказывающие воздействие на уровень развития экономики в целом. При этом безвозвратное выделение бюджетных средств должно являться исключением из общих правил, базирующихся на принципах срочности, возвратности и платности, т.е. на кредитных принципах выделения денежных средств. Представляется, что при выборе приоритетов инвестирования средств государственного бюджета в различные сферы экономики следует на первое место выделять производства, ориентированные на выпуск импортозаменяющей продукции, конкурентоспособных товаров и услуг, производства, на продукцию которых существует и будет сохраняться длительное время повышенный спрос, а также производства, осваивающие выпуск новых видов продукции или продукции более высокого класса.

Поэтому помимо безвозвратного бюджетного финансирования в настоящее время все шире применяется кредитование предприятий путем выдачи бюджетных ссуд. Проценты по таким ссудам либо не взимаются, либо взимаются по низким ставкам. Бюджетные ссуды выдаются по специальным распоряжениям Правительства РФ на выполнение целевых программ развития. На возвратной основе предоставляются средства в рамках финансового лизинга; при сезонном кредитовании сельскохозяйственных предприятий (закупка семян, удобрений); инвестиционные программы конверсии ВПК; расходы по финансовому оздоровлению убыточных производств; финансирование расходов по высокоэффективным коммерческим инвестиционным проектам. Обычно бюджетные ссуды на эти цели предоставляются на срок от 1 до 5 лет под уплату процентов в размере 50 – 75% учетной ставки Центрального банка России.

Согласно Федерального закона «О федеральном бюджете на 2001 год» [5] Правительство Российской Федерации вправе предоставлять из средств федерального бюджета бюджетные кредиты российским юридическим лицам, не являющимся государственными или муниципальными унитарными предприятиями, бюджетными организациями, только под банковские гарантии, поручительства (за исключением поручительств органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации), залог имущества, в размере 100% предоставляемых бюджетных кредитов с учетом начисленных процентов по ним. Обеспечение исполнения обязательств должно иметь высокую степень ликвидности. Использование бюджетных кредитов, выданных российским юридическим лицам, не по целевому назначению влечет наложение штрафа в размере двойной ставки рефинансирования (учетной ставки) Центрального банка РФ, действующей на период использования указанных средств не по целевому назначению. При этом периодом нецелевого использования средств бюджетного кредита признается срок с даты отвлечения средств на цели, не предусмотренные по условиям предоставления бюджетного кредита, до момента их возврата в федеральный бюджет или направления использования по целевому назначению.[[3]](#footnote-3)

Схема смешенного финансирования предусматривает ежегодное выделение средств федерального бюджета для конкурсного финансирования высокоэффективных технических проектов, подготовленных коммерческими структурами и предусматривающих долю государственного участия не более 20%.

В 1997г. появилось новое направление - предоставление государственных гарантий под инвестиционные проекты. В этом случае государство реальных денег не дает, но при наступлении событий, мешающих выполнению проекта, государство обязуется погасить долг инвестора перед банком или другой организацией-кредитором:

* Государство обязуется возместить до 60% долга.
* При заключении договора о госгарантии предприятие должно иметь залог с рыночной стоимостью на 25% больше суммы заимствованных средств.
* Условия возмещения - обстоятельства непреодолимой силы; факторы экономического риска в расчет не принимаются.
* Гарантии предоставляются на конкурсной основе. I критерий отбора - наличие положительного ЧДД (если раньше эффективность проекта оценивалась через рентабельность = отношение прибыли к затратам, то сейчас считается сумма платежей, налогов, взносов в бюджет, которая должна превысить затраты государства на проект, причем при расчете за каждый год производиться деление на коэффициент дефлятора (корректировка на инфляцию).

Кроме того, организациям агропромышленного комплекса за счет средств бюджета может предоставляться товарный кредит. Разновидностью бюджетной ссуды является инвестиционный налоговый кредит, предоставляемый федеральным правительством предприятиям, имеющим крупное народнохозяйственное значение.

Обязательным условием бюджетного финансирования выступает финансовый контроль – совокупность мероприятий, проводимых государственными органами по проверке законности, целесообразности и эффективности расходования бюджетных средств. Он охватывает правильность формирования стоимостных показателей и финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов при выполнении предприятиями государственных заказов, финансируемых из бюджета, расходования смет некоммерческими организациями, целевое использование бюджетных средств, полноту и своевременность налоговых платежей и неналоговых отчислений. Задачами финансового контроля также являются обеспечение соблюдения налогового и бюджетного законодательства, выявление расточительства и финансовых злоупотреблений, пресечение незаконных решений по предоставлению налоговых льгот, государственных дотаций, субвенций и другой помощи отдельным категориям плательщиков, улучшение бюджетной и налоговой дисциплины. Нарушение финансовой дисциплины карается экономически посредством финансовых санкций и в административном порядке (в отношении должностных лиц).

Существует несколько видов финансового контроля: общегосударственный, ведомственный и независимый (аудит). Субъектами общегосударственного финансового контроля выступают Счетная палата РФ, осуществляющая жесткий контроль за целевым и эффективным использованием бюджетных ресурсов; Главное управление казначейства Министерства финансов, организованная система постоянного контроля которого призвана способствовать сокращению нарушений в сфере использования федеральных бюджетных средств; Главное контрольное управление Президента РФ; Госналогслужба, обеспечивающая проверку выполнения налогоплательщиками обязательств перед бюджетом; Федеральная служба налоговой полиции и некоторые другие органы государственной власти. Ведомственный контроль осуществляется контрольно-ревизионными управлениями министерств и ведомств. При этом проверяется расходование бюджетных средств, выделенных по ведомственному признаку бюджетной классификации, а также использование бюджетных ссуд, субсидий, субвенций и другой финансовой помощи из бюджета. На предприятиях, в организациях и учреждениях финансово-экономическими службами осуществляется внутрихозяйственный контроль, объектом которого выступает финансовая деятельность субъектов хозяйствования, включая уплату налогов в бюджет и использование выделенных бюджетных средств.

# 

# 

# ГЛАВА 2. КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ ПРАКТИКИ

**2.1. ОСНОВНЫЕ НАЛОГИ, УПЛАЧИВАЕМЫЕ КОММЕРЧЕСКИМИ СТРУКТУРАМИ**

**Налог на прибыль**

Одним из главных доходных источников федерального бюджета, а также региональных и местных бюджетов служит *налог на при­быль предприятий и организаций.* В I квартале 2001 г. по данным Управления МНС России по г. Москве на налог на прибыль (доход) предприятий и организаций приходилось 21,6% поступлений в федеральный бюджет и 47,6% поступлений в городской бюджет.[56]

Налог регламентируется Законом РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 27.12.1991г. № 2116-1*.*[9] Налог является прямым, его сумма зависит от конечного финансового результата предприятия-налогоплательщика. Находясь в такой прямой зависимости, налог на прибыль влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала. Плательщики налога на прибыль — все предприятия и орга­низации, в том числе и бюджетные, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ, включая кредитные, страховые организации, а также предприятия с ино­странными инвестициями, международные объединения и орга­низации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, филиалы и другие аналогичные подразделения, имеющие от­дельный баланс и расчетный счет, иностранные фирмы, осуще­ствляющие предпринимательскую деятельность на территории России. Не являются плательщиками налога на прибыль в соответствии с настоящим Законом предприятия любых организационно - правовых форм по прибыли от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции, а также произведенной и переработанной на данных предприятиях собственной сельскохозяйственной продукции, за исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа, определяемых по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов РФ.[[4]](#footnote-4) Данные предприятия уплачивают налог на прибыль, полученную от иных видов деятельности. Также и организации, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса, уплачивают налог на прибыль, полученную от иных видов деятельности.[[5]](#footnote-5) Кроме того, не являются плательщиками налога Центральный банк и его учреждения по прибыли, полученной от деятельности, связанной с регулированием денежного обращения; и организации, применяющие согласно Федеральному закону от 29.12.1995г. N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности.[7]

Объектом обложения является валовая прибыль, уменьшенная (или увеличенная) в соответствии с положениями Закона "О на­логе на прибыль предприятий и организаций". Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации про­дукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества пред­приятия и доходов от внереализационных операций, уменьшен­ных на сумму расходов по этим операциям. Прибыль от реали­зации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себе­стоимость продукции. Перечень затрат, включаемых в себестои­мость, установлен Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестои­мость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования фи­нансовых результатов, учитываемых при налогообложении при­были[[6]](#footnote-6).[23]

Предприятия и организации, поставляющие свою продукцию на экспорт, при исчислении прибыли из выручки от реализации продукции исключают экспортные тарифы.

При определении прибыли от реализации основных фондов или другого имущества учитывается превышение продажной це­ны над первоначальной или остаточной стоимостью фондов или имущества, увеличенной на индекс инфляции. (Отрицательный результат от их реализации и от безвозмездной передачи в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.)

В состав доходов от внереализационных операций включа­ются: доходы от долевого участия в деятельности других пред­приятий, от сдачи имущества в аренду, дивиденды по акциям, облигациям и другим ценным бумагам и пр. Сюда же входят суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности (так называемая фи­нансовая помощь).

Либерализация внешнеэкономической деятельности привела к тому, что предприятия часто получают доходы в свободно конвертируемой валюте. В этом случае они подлежат налогооб­ложению по совокупности с выручкой, полученной в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в руб­ли по курсу Центробанка РФ, действовавшему на день опреде­ления предприятием выручки от реализации продукции.

Для целей налогообложения валовая прибыль уменьшается на суммы рентных платежей, вносимых в бюджет из прибыли; доходов от долевого участия в деятельности других предприятий, кроме доходов, полученных за пределами Российской Федера­ции; доходов казино, видео салонов, от проката видео- и аудиокассет, от игровых автоматов с денежным выигрышем; прибыли от проведения массовых концертно-зрелищных мероприятий, прибыли от посреднических операций и сделок. Перечисленные виды налогов облагаются отдельно. Бюджетные учреждения и некоммерческие организации, имеющие доходы от предприни­мательской деятельности, вносят налог с получаемой от такой деятельности суммы превышения доходов над расходами.

При исчислении прибыли для целей налогообложения наибо­лее важно правильно определить себестоимость продукции (работ, услуг). Опыт работы Государственной налоговой инспекции по г. Москве свидетельствует, что именно здесь финансовыми и бухгалтерскими службами предприятий допускается наибольшее количество ошибок, выявляемых при документальных проверках. Здесь же допускают умышленные искажения те, кто пытается уй­ти от налогообложения, ведь любое завышение себестоимости снижает базу обложения налога на прибыль. Не все фактические затраты, произведенные предприятием, можно включать в себе­стоимость продукции (работ, услуг). Некоторые виды затрат мож­но производить только из прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов. Некоторые затраты включа­ются в себестоимость, но не целиком, а лишь в пределах утвер­жденных нормативов. Примером последних являются командиро­вочные расходы, представительские расходы и т. п. В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

*•* затраты, непосредственно связанные с производством про­дукции (работ, услуг), обусловленные технологией производ­ства;

• затраты, связанные с использованием природного сырья, зе­мель, древесины, воды и т. д.;

• затраты на подготовку и освоение производства;

• затраты некапитального характера, связанные с совершенст­вованием технологии и организации производства, с улуч­шением качества продукции;

• затраты на проведение опытно-экспериментальных работ, изобретательскую и рационализаторскую работу;

• затраты по обслуживанию производственного процесса.

Сюда входят расходы по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментами и пр., по поддержанию в рабочем состоянии основных производственных фондов — технический осмотр, ремонт, по обеспечению выпол­нения санитарно-гигиенических требований, нормальных усло­вий труда и техники безопасности;

• текущие затраты, связанные с эксплуатацией фондов приро­доохранного назначения: очистных сооружений, фильтров, золоуловителей, расходы по очистке сточных вод, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, другие виды текущих природоохранных затрат. Особо надо сказать о пла­тежах за выбросы или сбросы загрязняющих веществ в при­родную среду. За предельно допустимые выбросы платежи осуществляются за счет себестоимости продукции, а за их превышение — за счет прибыли, остающейся после уплаты налогов;

• затраты, связанные с управлением производством. Сюда от­носится содержание аппарата управления, включая матери­ально-техническое и транспортное обслуживание его дея­тельности, а также содержание и обслуживание технических средств управления; вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и т. д., расходы на командировки, оп­лата информационных, консультационных и аудиторских ус­луг, услуг сторонних организаций по управлению производ­ством, если штатным расписанием не предусмотрены какие-либо функциональные службы, представительские расходы. В состав себестоимости из числа расходов на управление нельзя включать затраты, связанные с ревизией финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности предприятия, проводимой по инициативе одного из участников или собст­венников этого предприятия. Не включаются также затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управ­ления, это ложится на собственную прибыль;

**•** затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;

• затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, где отсутствует транспорт общего пользования;

• выплаты, предусмотренные законодательством о труде;

• отчисления на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение, в государственный фонд занятости, в фонд обязательного медицинского страхования, в специ­альные отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды;

• платежи по кредитам банков в пределах ставки, установлен­ной законодательством. Платежи по кредитам сверх этих ставок относятся на финансовые результаты;

• оплата услуг кредитных учреждений по выдаче сотрудникам заработной платы, осуществлению торгово-комиссионных (факторинговых) операций;

• затраты, связанные со сбытом продукции: упаковка, хране­ние, погрузка, транспортировка, реклама в пределах установ­ленных норм, участие в выставках, ярмарках и т. д.;

• затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемые в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений на полное восстановление;

• износ по нематериальным активам;

• налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законода­тельством порядком.

Помимо некоторых видов затрат, отмеченных выше, не под­лежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) рас­ходы, не связанные непосредственно с производством продукции. Это работы по благоустройству территории, оказанию помощи сельскому хозяйству, строительству, оборудованию и содержа­нию культурно-бытовых объектов, оказанию помощи или уча­стию в деятельности других предприятий и организаций.[24]

Современное предприятие может не только получать доходы в иностранной валюте, но и нести расходы в валюте. Они в пре­делах перечисленных выше статей учитываются в составе себе­стоимости продукции. Основной вопрос здесь — определить точно день расходов, так как они тоже пересчитываются в рубли по курсу Центробанка. При приобретении за иностранную ва­люту материальных ценностей берется курс Центробанка на дату оприходования их в бухгалтерском учете, а при импортных опе­рациях датой служит день составления грузовой таможенной декларации. Расходы по оплате каких-либо выполненных для предприятия работ или услуг, произведенные в иностранной ва­люте, пересчитываются в рубли по курсу на дату составления актов принятия работ (услуг).

Ставка налога на прибыль предприятий и органи­заций неоднократно претерпевала изменения. Первоначально при принятии соответствующего Закона она была установлена в размере 32%, а для посреднической деятельности — 45%. Так она функционировала в 1992—1993 гг. Напомним, что кредит­ные учреждения платили вместо налога на прибыль налог на доходы банков. В 1994 г. и ставки, и механизм взимания налога на прибыль подверглись переменам. Налог на доходы банков был отменен и кредитные учреждения стали вносить в бюджет налог на прибыль. Этот налог как бы раздвоился и стал состоять из двух частей: федеральной и региональной. Было установлено, что 13% прибыли любого предприятия независимо от формы собственности и подчиненности поступает в федеральный бюд­жет. Региональные власти могли установить налог еще в пределах 25%. Та­ким образом для предприятия данный налог повысился с 32% в 1993 г. до 35—38% в 1994 г. В следующем году произошли новые уточнения: законодательные органы субъектов Федера­ции стали иметь возможность устанавливать ставку налога на прибыль не выше 22%, и общая ставка налога составляла 35% (13+22). Более высокие ставки применялись к банкам, биржам, брокерским конторам и прибыли от посреднической деятельности. Для них ставка регионального налога могла быть установлена до 30%, а общая ставка —до 43%. Затем, Федеральным законом РФ от 31.03.1999г. № 62-ФЗ ставки налога на прибыль с 01 апреля 1999г. были снижены до 11% для федерального бюджета и не свыше 19% для регионального бюджета (а для предприятий по прибыли, полученной от посреднических операций и сделок, страховщиков, бирж, брокерских контор, банков, других кредитных организаций, - по ставкам в размере не свыше 27%). В местные бюджеты зачисляется налог на прибыль предприятий и организаций по ставкам, устанавливаемым представительными органами местного самоуправления в размере не выше 5 процентов. С 01 января 2001г. в г. Москве действует ставка налога на прибыль в размере 35% (11% - федеральный бюджет и 24% - городской бюджет), а для прибыли, полученной от посреднической деятельности, страховых, бирж, брокерских контор и кредитных учреждений – 43% (11% +32%).[[7]](#footnote-7)

Отдельные виды прибыли, получаемой юридическими лица­ми, облагаются особо. Так, прибыль от дивидендов, полученных по акциям, облигациям и иным ценным бумагам, выпущенным в Российской Федерации, облагается по ставке 15%. Этот размер ставки применяется к прибыли от долевого участия в других предприятиях, созданных на территории Российской Федерации.

Доходы видеосалонов (видеопоказа), от проката носителей с аудио-, видеозаписями, игровыми и иными программами, об­лагаются по ставке 70%.

Сумма прибыли, полученная за пределами Российской Фе­дерации, включается в общую сумму прибыли, подлежащую на­логообложению. В состав затрат, имевших место для получения дохода за границей, включается и сумма уплаченного там налога на прибыль. Но при этом размер засчитываемой суммы не мо­жет превышать сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в Российской Федерации по прибыли, полученной за границей.

Налог на прибыль предприятий и организаций, оставаясь сугубо федеральным, играет важную роль в регулировании всей бюджетной системы страны. С самого начала он был определен в качестве регулирующего источника доходов. Отчисления от него направлялись в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты по расчетам Минфина России. А затем нормативы бы­ли узаконены, региональные власти получили широкие полно­мочия в установлении своей части налога. Эти полномочия ка­саются и налоговых льгот. В настоящее время налог на прибыль стоит на первом месте среди доходных статей регионов.

Закон "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предусматривает большое количество налоговых льгот. Мы рассмотрим здесь только льготы, установленные федеральным законодательством. Но представительные органы субъектов Федерации могут вводить свои налоговые льготы в части, поступающей в их бюджеты. Льготы не могут предоставляться отдельным конкретным нало­гоплательщикам. Их можно применить только к категориям предприятий исходя из приоритетов экономического и социаль­ного развития регионов. В этом отношении российское законо­дательство переняло, хотя и не сразу, американский опыт.

Итак, облагаемая прибыль уменьшается на суммы:

• направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения в отраслях материального производства и в жилищное строительство во всех отраслях, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам;

• затрат предприятий на содержание находящихся на их ба­лансе учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений, дет­ских лагерей отдыха, домов престарелых и инвалидов, жи­лищного фонда, а также затрат при долевом участии в со­держании данных объектов (Следует иметь в виду, что затраты принимаются не полно­стью, а в пределах норм, утвержденных местными органами государственной власти, на территории которых находятся указанные объекты и учреждения).

*•* взносов на благотворительные цели в пределах 5% облагае­мой налогом прибыли;

• направленные образовательными учреждениями на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в данном образовательном учреждении;

• направленные научными организациями на проведение и развитие научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ соответствие с перечнем, устанавливаемым Правительством Российской Федерации;

*•* направленные предприятиями на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также в Российский фонд фундаментальных исследований и Российский фонд технологического развития, но не более 10% в общей сложности от суммы налогооблагаемой прибыли;

• направленные организациями кинематографии на финансирование строительства кинозалов (в т.ч. в порядке долевого участия), а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам.[[8]](#footnote-8)

Кроме этого, льготируются средства направленные на развитие предприятий уголовно-исполнительной системы, пожертвования в избирательные фонды и др.

Ставка налога на прибыль уменьшается в два раза, если на предприятии инвалиды составляют не менее 50% среднесписочной численности.

Для предприятий, находящихся в собственности обществен­ных организаций и объединений, творческих союзов, благотво­рительных фондов, налогооблагаемая прибыль снижается на сумму, направленную на осуществление их уставной деятельно­сти. Эта льгота не относится к политическим партиям и движе­ниям, профессиональным союзам.

С 1996 г. от налога освобождается прибыль, полученная редакциями средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями, организациями по распространению периодических печатных изданий и книжной продукции, передающими центрами от производства и распространения продукции средств массовой информации и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, в части, зачисляемой в федеральный бюджет; полученная полиграфическими предприятиями и организациями от оказания услуг по производству книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, продукции средств массовой информации в части, зачисляемой в федеральный бюджет; полученная редакциями средств массовой информации, издательствами, информационными агентствами, телерадиовещательными компаниями и организациями по распространению периодических печатных изданий и книжной продукции от других видов деятельности и направленная ими на финансирование капитальных вложений по основному профилю их деятельности. Данная льгота не распространяется на прибыль, полученную от производства и распространения продукции средств массовой информации рекламного и эротического характера, а также изданий рекламного и эротического характера.

Если предприятие по данным годового бухгалтерского отчета получило убыток, то освобождается от уплаты налога часть при­были, направленная на его покрытие в течение последующих пяти лет при условии полного использования на эти цели средств резервного фонда. Но при этом не учитываются убытки, возникшие в результа­те сокрытия или занижения прибыли, а также убытки, получен­ные до 1 января 1996 г. в результате превышения фактических расходов на оплату труда по сравнению с их нормируемой величиной, убытки, полученные от превышения норм и нормативов, установленных законодательством РФ по учету затрат, включае­мых в себестоимость продукции (работ, услуг), учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли.

С 1997 г. предоставлена налоговая льгота товариществам — собственникам жилья, жилищно-строительным кооперативам по уменьшению налогооблагаемой прибыли на суммы, направлен­ные на обслуживание и ремонт жилья и нежилых помещений, инженерное оборудование жилых домов.

Значительные льготы по налогу на прибыль предоставляются малому бизнесу*.* При введении в действие Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций" было предусмотрено, что помимо общих льгот в первые два года после регистрации не уплачивают налог малые предприятия по производству и пере­работке сельскохозяйственной продукции, производству товаров народного потребления, строительные, ремонтно-строительные и по производству строительных материалов при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70% об­щей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг). В третий и четвертый год работы эти малые предприятия уплачивают налог в размере соответственно 25% и 50% от установленной ставки налога на прибыль, если выручка от указанных видов деятельности составляет свыше 90% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг).

С 1994 г. малые предприятия освобождены от обязанности вносить авансовые платежи. Они рассчитываются с бюджетом по фактическим квартальным результатам, что в условиях ин­фляции является заметной налоговой льготой.

В 1996г. вступил в действие Закон РФ от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и от­четности для субъектов малого предпринимательства".Примене­ние упрощенной системы для организаций предусматривает замену уплаты совокупности федеральных, региональных и мест­ных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности. Для организаций, применяющих упрощенную систему, сохраняется лишь дейст­вующий порядок уплаты таможенных пошлин, госпошлин, на­лога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные социальные внебюджет­ные фонды (в настоящее время, в связи с введением в действие с 01.12.2001г. части второй Налогового кодекса РФ [2], субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, являются плательщиками единого социального налога, поскольку Федеральный закон от 29.12.95 № 222-ФЗ предусматривает для этих организаций отчисления в государственные социальные внебюджетные фонды).

Для индивидуальных предпринимателей упрощенная система предлагает замену уплаты подоходного налога на доход от пред­принимательской деятельности уплатой стоимости патента на занятие данной деятельностью.

Упрощенная система функционирует наряду с принятой ра­нее системой. Их выбор всецело принадлежит налогоплатель­щику.

Применить упрощенную систему имеют право организации, численность которых не превышает 15 человек. В это количест­во включаются работающие в филиалах, работающие по догово­рам подряда и иным договорам гражданско-правового характера.

Объектом обложения единым налогом устанавливается сово­купный доход или валовая выручка. [16] При его определении принцип добровольности уже отсутствует. Выбор объекта предоставляется органу государственной власти субъекта Федерации.

При обложении совокупного дохода в федеральный бюджет налог зачисляется по ставке 10%, в региональный бюджет налог может быть установлен в пределах 20%. Если объектом обложе­ния служит валовая выручка, то в федеральный бюджет направ­ляется 3,33% от ее суммы, в региональный бюджет может быть установлена ставка до 6,67%.

Под действие упрощенной системы не подпадают организа­ции, занятые производством подакцизной продукции, организа­ции, созданные на базе ликвидированных структурных подраз­делений действующих предприятий. Не относятся к малому бизнесу кредитные и страховые организации, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса независимо от количества работающих.

Данный Закон по сути впервые делает попытку законода­тельно определить критерии и границы понятия малого бизнеса. Помимо численности, жестко ограниченной числом 15 человек, имеется и объемный ограничитель. В п. 3 ст. 2 говорится, что субъекты малого предпринимательства имеют право перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, если в течение года, предшествующего кварталу, в котором произош­ла подача заявления, совокупный размер валовой выручки дан­ного налогоплательщика не превысил суммы стотысячекратного минимального размера оплаты труда.

Начиная с 1997 г. изменился порядок взимания налога на прибыль. Точнее, право его изменить предоставлено налогопла­тельщикам за исключением бюджетных организаций, малых предприятий и иностранных юридических лиц. Остальные предприятия по желанию или сохраняют старый порядок уплаты авансовых платежей с квартальными перерасчетами или могут перейти на ежемесячную уплату в бюджет налога исходя из фак­тически полученной прибыли за предшествующий месяц. В этом случае месячные расчеты налога на прибыль представляются предприятиями в налоговые инспекции не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным, а налог вносится не позднее 25 числа того же месяца. До введения данной меры авансовые платежи вызывали большое количество нареканий со стороны предпринимателей.

С другой претензией: налог чрезвычайно высок и носит лишь фискальный характер — согласиться трудно. Достаточно сопоставить ставку российского налога (35%) со ставками, дей­ствующими в различных странах, чтобы убедиться, что наш налог в основном отвечает общемировому уровню.

**Налог на добавленную стоимость**

С 1992 г. в России одним из двух основных федеральных нало­гов стал налог на добавленную стоимость (НДС).[[9]](#footnote-9) Схема взимания НДС была предложена французским экономистом М. Лоре в 1954г. Это самый молодой из налогов, формирующих основную часть доходов бюджетов.

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог, влияющий на процесс ценообразования и структуру потребления. Он представ­ляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимо­сти, создаваемой на всех стадиях производства и обращения и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отне­сенных на издержки производства и обращения.

Налогооблагаемая база определяется на основе стоимости реали­зуемых товаров (работ, услуг) исходя из применяемых цен и та­рифов с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога на добавленную стоимость и налога с продаж. В облагаемый оборот включаются также суммы денежных средств, полученные предприятиями за реализуемые ими товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнения фондов специ­ального назначения или направленные в счет увеличения прибы­ли; суммы, полученные в виде процента (дисконта) по векселям, полученным в счет оплаты товара, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента; полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения; суммы авансовых и иных платежей, поступивших в счет пред­стоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на рас­четный счет, и суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары.

При обмене товарами, при их передаче безвозмездно или с частичной оплатой, а также при их реализации по ценам не вы­ше себестоимости облагаемый оборот определяется исходя из рыночных цен, определенных с учетом фактической себестои­мости и прибыли, исчисленной по предельному уровню рента­бельности, установленному Правительством РФ для предпри­ятий-монополистов. При использовании внутри предприятия товаров собственного производства, затраты по которым не от­носятся на издержки производства и обращения, за основу оп­ределения облагаемого оборота принимается стоимость этих или аналогичных товаров, исчисленная исходя из цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС и налога с продаж.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом налога, акцизов(для подакцизных товаров) и без включения в нее налога с продаж, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью учетом переоценок).

При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров налогоплательщики определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. Следует учесть, что на операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, не распространяется освобождение от налогообложения, за исключением посреднических услуг по сдаче в аренду служебных и (или) жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ;[[10]](#footnote-10) реализации на территории РФ медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ; по оказанию ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, реализации похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ); реализации изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ.[[11]](#footnote-11)

В налогооблагаемую базу по импортируемым товарам вклю­чаются таможенная стоимость товара, таможенная пошлина, а по подакцизным товарам — и сумма акциза.

Важное значение при расчетах НДС имеет четкое определение места реализации продукции. Согласно действующему законодательству место реализации продукции определяется:

* + Местонахождением товара;
  + Местом монтажа, установки или сборки товара;
  + Местонахождением недвижимого имущества в том случае, если работы непосредственно связаны с этим имуществом;
  + Местом фактического осуществления работ, связанных с движимым имуществом;
  + Местом оказания услуг в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма и спорта;
  + Местом экономической деятельности покупателя услуг по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; по предоставлению персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя; по сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств; услуг агента; услуг, оказываемых непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов; работ (услуг) по обслуживанию морских судов;
  + Местом деятельности организации или индивидуального предпринимателя по выполнению работ (оказанию услуг), не предусмотренных выше.

Данный перечень является исчерпывающим.

Порядок исчисления НДС установлен единым для всех предприятий-плательщиков вне зависимости от их организационно-правовых форм, видов деятельности, форм собственности. Для расчета суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, общая исчисленная сумма налога уменьшается на налоговые вычеты. Т.е., сумма налога к уплате определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованную продукцию (товары, услуги), и суммами налога, предъявленными налогоплательщику и уплаченными им поставщикам за приобретенный товар, материальные ресурсы и услуги, предназначенные для перепродажи или для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектом налогообложения, стоимость которых относится на издержки производства и обращения. Суммы НДС по товарам, при­обретаемым для перепродажи, предъявляются к зачету (возмещению из бюджета) по мере их оплаты поставщикам независимо от факта реализации товаров. Уплата НДС с аван­сов, полученных под поставку товаров, производится со всей суммы авансов и предоплат.

С целью устранения случаев необоснованного завышения затрат, искусственного снижения прибыли, нарушения порядка исчисления НДС с 1997г. внесены серьезные изменения в механизм исчисления НДС. Все плательщики НДС должны составлять счета-фактуры, являющиеся обязательным документом при совершении любых операций, признаваемых объектом обложения НДС (в т.ч. и операций, освобожденных от налогообложения). На основании счетов-фактур осуществляются расчеты НДС и контроль налоговых органов за правильностью и полнотой уплаты налога в бюджет. Срок выставления счета-фактуры в 2001 году сокращен с 10 до 5 дней со дня отгрузки товаров (работ, услуг).[[12]](#footnote-12) Кроме того, действуют все формы расчетных и первичных учетных документов. При оформлении расчетных документов: счетов-фактур, ак­тов выполненных работ, счетов на услуги и пр. сумма налога на добавленную стоимость выделяется отдельной строкой. Без этого расчетные документы не должны приниматься банками к исполнению[[13]](#footnote-13).

Действующим российским законодательством, так же как в мировой практике, предусмотрены льготы по уплате НДС. Установлен перечень оборотов, не облагаемых НДС, а также перечень продукции (товаров), работ и услуг, освобождаемых от обложения этим налогом. Будучи косвенным налогом, НДС нейтрален по отношению к результатам финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Однако предоставление льгот повышает конкурентоспособность предприятия, т.к. позволяет снижать цены на продукцию даже при более высокой себестоимости по сравнению с другими предприятиями, а при равных условиях получать дополнительную прибыль (до суммы освобождения от налога). Льготы по НДС носят социально-выраженный характер. В частности, от НДС освобождены реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

* + медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ; платные меди­цинские услуги, оказываемые медицинскими учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (кроме финансируемых из бюджета);
  + услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;
  + услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
  + продуктов питания, произведенных столовыми учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений, а также продуктов питания, произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым.
  + услуги пассажирского транспорта общего пользования (за исключением такси, в т.ч. маршрутного) при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;
  + ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);
  + услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуг по техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, санитарному содержанию, управлению эксплуатацией домохозяйства, осуществляемых за счет целевых расходов в домах жилищно-строительных кооперативов, услуг по предоставлению жилья в общежитиях (за исключением использования жилья в гостиничных целях и предоставления в аренду);
  + услуг, оказываемых 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;
  + услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;
  + ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством,[[14]](#footnote-14) а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций;
  + работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов);
  + услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых учреждениями культуры и искусства;
  + товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации";
  + услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;
  + почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению Правительства РФ или законодательных (представительных) органов субъектов РФ;
  + работ по производству кинопродукции, выполняемых организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;
  + услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав.

Кроме этого, не подлежат обложению налогом операции по реализации предметов религиозного назначения; товаров и услуг, производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов или лечебно-производственными мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях и учреждениях социальной защиты и реабилитации населения; реализации билетов на спортивно-зрелищные мероприятия и услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий; продукции сельскохозяйственных предприятий, реализуемой в счет натуральной оплаты труда; изделий народных художественных промыслов; не­которых финансовых и банковских операций; выполнению научно-иссле­довательских и опытно-конструкторских работ, финансируе­мых из бюджета; работ по тушению лесных пожаров; реализации путевок в санаторно-курортные, оздоровительные и учреждения отдыха, расположенные на территории РФ; страховых услуг.

Также освобождена от обложения НДС реализация монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств; товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли; долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок; некоторые виды товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации; реализация услуг по сдаче в аренду служебных или жилых помещений иностранным гражданам и организациям, аккредитованным в РФ.

Статьей 149 НК РФ введен ряд новых льгот, например теперь не подлежит налогообложению реализация услуг по обслуживанию воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания, услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах РФ; внутрисистемная реализация организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенной ими продукции; не облагаются НДС операции организаций, обеспечивающих информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов; отдельные банковские операции, не требующие получения лицензии ЦБР; передача товаров или услуг, кроме подакцизных, безвозмездно в рамках благотворительной деятельности. Но в то же время часть льгот, действовавших до 01.01.2001г., была отменена. Действие некоторых льгот продлено до 1 января 2002г. Причем, часть этих льгот: работы по строительству жилых домов, осуществляемые не менее чем на 50% за счет бюджетных средств; отдельные виды товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации; - перестанет предоставляться окончательно. У других, в частности: обороты по реализации продукции средств массовой информации, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также редакционная, издательская и полиграфическая деятельность по производству книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, газетной и журнальной продукции, - изменится порядок предоставления.

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, освобождаемые от налогообложения, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.[[15]](#footnote-15) Сумма НДС по приобретенным товарам и услугам, которые используются при производстве (реализации) как облагаемых, так и необлагаемых товаров и услуг, в соответствие с п. 4 ст. 170 НК РФ подлежит распределению пропорционально стоимости этих товаров (услуг) в общем объеме выручки от реализации.

Одним из важнейших нововведений является то, что начиная с 2001 года организации и индивидуальные предприниматели могут получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, которое предоставляется, если за три предшествующих ему последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж не превысила в совокупности 1000000 руб.

Созданы равные условия для предпринимательской деятель­ности отечественных и иностранных предприятий. На россий­ского налогоплательщика возложена ответственность по уплате НДС за иностранное предприятие, не зарегистрированное в рос­сийских налоговых органах, но реализующее на территории Рос­сийской Федерации товары (работы, услуги), облагаемые НДС. Уплата налога производится за счет средств, перечисляемых иностранному предприятию или лицу, указанному этим ино­странным предприятием, и вносится в бюджет в той валюте, в которой производится платеж. После уплаты НДС за иностран­ное предприятие российское предприятие имеет право обратить­ся в установленном порядке за возмещением сумм НДС, упла­ченных им на территории России при осуществлении своей предпринимательской деятельности.

Налоговый период по налогу на добавленную стоимость равен календарному месяцу.

Ставка налога с момента введения в 1992 г. и по 1996 г. пре­терпевала изменения. Первоначально налог был установлен в размере 28%. Однако в условиях отсутствия на рынке достаточ­ной товарной массы, либерализации цен, начало которой совпало по времени с введением данного налога, и развивающейся инфляцией ставка оказалась чрезмерно высокой. В большинстве стран, она ниже. И при этом для ряда товаров действуют пониженные льготные ставки.

В связи с этим ставка была снижена до 20%, а по продоволь­ственным товарам и основным изделиям детского ассортимента — до 10%. Дифференциация ставки налога на продовольственные и непродовольственные изделия соответствует мировому опыту. Это практикуется в Германии, США, Франции, Японии, а также в некоторых других странах.

Однако снижение ставки сразу на 8 пунктов, а по ряду това­ров на 18 пунктов болезненно сказалось на бюджете, тем более, что выпадающие доходы ничем не компенсировались. При снижении ставки налога на добавленную стоимость с 28% до 20% и 10% образовался дополнительный бюджетный де­фицит. Чтобы его частично заполнить, в 1994—1995 гг. вводился специальный налог для финансовой поддержки важнейших от­раслей народного хозяйства. Этот отмененный ны­не налог рассчитывался по базе НДС и взимался в размере сначала 3%, а позднее 1,5% от налогооблагаемой базы. Плательщики данного налога, объект обложения, порядок и сроки уплаты, налоговые льготы определялись Зако­ном об НДС. Фактически специальный налог не имел самостоя­тельного значения, а был скрытой формой налога на добавлен­ную стоимость и носил характер чрезвычайного налога. Думается, что плав­ным снижением НДС не до 20 и 10% сразу, а, скажем, до 23 и 13% можно было добиться тех же самых, а при необходимости и более высоких финансовых результатов. С течением времени можно было также постепенно снизить налог до сегодняшнего уровня. Издержки такого курса налоговой политики были бы меньше, поскольку он был бы более последовательным.

В настоящее время действуют 3 ставки НДС: 0, 10 и 20%. Кроме того, для отдельных операций предусмотрены расчетные ставки 9,09, 16,67 и 13,79%.

Перечень товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по нулевой ставке, приведен в п. 1 ст. 164 НК РФ. Это прежде всего экспортируемые товары, работы и услуги связанные с их реализацией, транспортировкой через Российскую Федерацию транзитных товаров, услуги по перевозке пассажиров и багажа за пределы Российской Федерации. В п. 2 ст. 164 НК РФ перечислены все виды продовольственных товаров и товаров для детей, при реализации которых производится налогообложение НДС по ставке 10%. В остальных случаях применяется ставка налога в размере 20%. Исключение составляет ряд операций, по которым используются расчетные ставки НДС. Так, согласно п. 4 ст. 164 НК РФ налог по ставкам 9,09 и 16,67% должен рассчитываться при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг) (авансов, процентов, санкций и др.); удержании НДС из доходов иностранных налогоплательщиков налоговыми агентами; реализации товаров, приобретенных на стороне и учитываемых с НДС. Расчетная ставка 13,79% применяется при приобретении через автозаправочные станции горюче-смазочных материалов, подлежащих обложению налогом на реализацию ГСМ.

Подобная база обложения достаточно стабильна.

Надо отметить, что налог на добавленную стоимость имеет очень устойчивую базу обложения, которая к тому же не зависит от текущих материальных затрат. Техни­чески механизм взимания НДС удобен и обеспечивает быстрое поступление налога в бюджет. Средства начинают поступать задолго до того, как произойдет окончательная реали­зация готовой продукции (работ, услуг) и продолжают по­ступать при любой перепродаже готового изделия. Уклониться от уплаты налога довольно сложно, хотя это и случается. Но вы­деление налога отдельной строкой во всех банковских и прочих расчетных документах усложняет эти попытки и позволяет на­логовым инспекциям эффективно контролировать уплату нало­га. Плательщик налога не несет на себе налогового бремени, связанного с взиманием НДС при покупке сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, поскольку компен­сирует свои затраты, перекладывая их на покупателя. Лишь на последнем потребителе продукции процесс переложения налога заканчивается.

У данного вида налога имеется и ряд других преимуществ, как у любого косвенного налога или налога на потребление. В то же время при отсутствии на рынке достаточной товарной массы в условиях, когда не развита конкуренция про­изводителей и расстроено финансовое хозяйство, налог усиливает инфляционные процессы, приводя к дополнительному повыше­нию оптовых и розничных цен. Но в целом он имеет позитивное значение и будет функционировать в России в обозримом будущем.

**Акцизы**

Важным видом косвенных налогов стали акцизы, раньше в нашей стране почти не применявшиеся. Их роль, только в значительно большем объеме, выполнял налог с оборота. И только в 1992г. в ходе проведения налоговой реформы в Российской Федерации акцизы вошли в систему федеральных налогов в качестве самостоятельного налогового платежа. Акцизы играют существенную роль в формировании доходов бюджета. По данным Управления МНС по г. Москве в 1 квартале 2001г. на акцизы пришлось 41,7% поступлений в федеральный бюджет.[55]

Во всех странах мира на особо высокорентабельные товары устанавливаются акцизные сборы для изъятия в доход бюджета некоторой части получаемой производителями таких товаров сверхприбыли. Акцизы – разновидность косвенных налогов, в то же время они наделены рядом специфических черт:

* + это индивидуальный налог на отдельные виды и группы товаров;
  + объектом обложения является оборот по реализации только товаров, причем их перечень ограничен;
  + функционируют только в производственной сфере, за исключением акцизов по импортируемым на территорию РФ товарам.

Плательщиками акцизов являются производящие и реали­зующие подакцизные товары предприятия и организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, осуществляющие перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации.

В 1993—1995 гг. в ряду подакцизных товаров происходили заметные изменения. Были отменены акцизы на продовольственные товары, на которые они были установлены. Естественно, это не относится к алкогольным напиткам. В соче­тании с налогом на добавленную стоимость акцизы на такие продукты, как шоколад, икра, ценные породы рыб и некоторые другие морепродукты, способствовали резкому росту розничных цен на них. Для компенсации выпадающих доходов вводились акцизы на некоторые другие товары, например, на малотоннаж­ные грузовые автомобили. С 1996 г. направление налоговой по­литики ведет к общему сокращению видов подакцизных това­ров. Отменены акцизы на изделия из хрусталя, меховую и кожа­ную одежду, грузовики. В настоящее время подакцизными являются ал­когольные напитки, пиво, спирт и спиртосодержащая продукция, табачные изделия, легковые автомобили и мотоциклы, бензин, дизельное топливо и моторные масла, ювелирные украшения из драгоценных металлов и (или) произведенные с использованием драгоценных камней (жемчуга), минеральное сырье (газ, нефть и стабильный газовый конденсат). [20] В общем, достаточно обычный для мировой практики набор товаров, чья розничная цена в силу потребительских свойств существенно превышает себестоимость.

Объектом налогообложения служат обороты по реализации произведенных подакцизных товаров; их передаче в уставный капитал организаций, паевые фонды кооперативов, в качестве взноса по договору простого товарищества либо доли из имущества; ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации. Для определения облагаемого оборота бе­рется стоимость реализуемых изделий, исчисленная исходя из цен реализации без учета НДС и налога с продаж.

Ак­цизами не облагаются товары, идущие на экспорт, с июля 2001г. в т.ч. и в страны СНГ (до 01.07.2001 реализация подакцизных товаров в названные государства приравнивается к их реализации на территории Российской Федерации[[16]](#footnote-16)). Если организация реализует на экспорт товары, приобретенные ею с акцизами, то ей необходимо в 180-дневный срок предоставить подтверждающие факт экспорта документы. При наличии поручительства уполномоченного банка акцизы разрешено не уплачивать. В противном случае, налог уплачивается в соответствие с общим порядком, предусмотренным для операций по реализации подакцизных товаров на территории РФ, а после предоставления в 180-дневный срок необходимых документов, суммы акцизов возмещаются.

Освобождаются от акцизов операции по передаче подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства и (или) реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации; реализация денатурированного этилового спирта и спиртсодержащей денатурированной продукции при соблюдении определенных условий; реализация нефти, произведенной из нефтешламов, или добытой из скважин по перечню, утвержденному в порядке, определяемом Правительством РФ; использование нефти и природного газа на собственные технологические нужды; и некоторые другие.[[17]](#footnote-17)

Перечень подакцизных товаров и ставки акцизов на них ус­тановлены статье 193 НК РФ. Они являются едиными на территории Российской Федерации. Налоговый период установлен как календарный месяц.

Как и другие налоги, акцизы служат мощным рычагом регулирования экономики, обращаться с которым следует очень осторожно и умело, по возможности прогнозируя последствия производимых изменений.

**Единый социальный налог (взнос)**

С 01 января 2001г главой 24 Налогового кодекса введен единый социальный налог, консолидирующий взносы в государственные внебюджетные социальные фонды: Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ, являющиеся формой перераспределения и использования финансовых ресурсов, привлекаемых государством для аккумуляции средств для финансирования важнейших социальных гарантий – государственного пенсионного обеспечения, оказания бесплатной медицинской помощи, поддержки в случае потери трудоспособности, во время отпуска по беременности и родам, санаторно-курортного обслуживания и т.д. (Отдельно установлен порядок для взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.[[18]](#footnote-18) Эти взносы не включаются в состав единого социального налога (ЕСН) и должны уплачиваться в прежнем порядке, так как ставки взносов дифференцированы в зависимости от категорий профессионального риска.[[19]](#footnote-19))

Согласно ст. 235 НК РФ работодатели, производящие выплаты наемным работникам, и лица, осуществляющие частную деятельность, обязаны уплачивать ЕСН. От уплаты ЕСН освобождены только лица, переведенные в соответствии с нормативными актами субъектов РФ на уплату налога на вмененный доход для определенных видов деятельности в части доходов, получаемых от осуществления этих видов деятельности. Так как согласно Федеральному закону от 31.07.1998г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» [6] со дня введения данного налога на территориях соответствующих субъектов РФ с его плательщиков не взимаются платежи в государственные внебюджетные фонды. Теперь ЕСН заменяет указанные платежи. Вследствие этого налогоплательщики, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход, не являются плательщиками ЕСН. Соответственно, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, от уплаты не освобождаются. [15]

Объектом налогообложения для налогоплательщиков-работодателей являются, во-первых, выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу своих работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения гражданско-правовым договорам о выполнении работ (оказании услуг), а также по авторским и лицензионным договорам. Указанное правило не применимо к вознаграждениям, выплачиваемым индивидуальным предпринимателям, так как такие вознаграждения рассматриваются одновременно и как доход от деятельности индивидуальных предпринимателей.

Во-вторых, ЕСН начисляется на выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым либо гражданско-правовым договором, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), либо авторским или лицензионным договором. При исчислении налоговой базы учитываются суммы дополнительной материальной выгоды, получаемой работником или членами его семьи за счет работодателя.

Объектами налогообложения признаются также выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией или товарами для детей, но только в части сумм, превышающих 1000 руб. в расчете на одного работника за календарный месяц.

Не являются объектом налогообложения любые выплаты, производимые за счет средств, которые остались после уплаты налога на доходы (налога на прибыль) организаций (налога на доходы физических лиц). Это положение напрямую относится к оплате расходов за лечение и медицинское обслуживание, страховым платежам по договорам добровольного пенсионного обеспечения, оплате расходов на содержание детей в детских дошкольных учреждениях и оздоровительных лагерях, материальной помощи и иным аналогичным выплатам, уплата которых производится за счет прибыли. При этом необходимо наличие прибыли (при наличии убытка выплаты признаются объектом налогообложения, даже если произведенные выплаты не уменьшали налогооблагаемую прибыль.

Для предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, объектом налогообложения является доход, определенный исходя из стоимости патента.

Статья 238 НК РФ устанавливает перечень выплат, не подлежащих налогообложению в полном объеме. Это:

* государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления;
* компенсационные выплаты (возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; оплата стоимости питания, спортснаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы для спортсменов; компенсация за неиспользованный отпуск; повышение квалификации; переезд на работу в другую местность в связи с производственной необходимостью; командировочные расходы в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством; выплаты при сокращении штата или ликвидации организации);
* суммы единовременной материальной помощи, оказываемой в связи со стихийным бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами; материальной помощи членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
* суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте при направлении на работу (службу) за границу, выплачиваемые государственными организациями, финансируемыми из федерального бюджета;
* суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов(товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций;
* стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая работодателем лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
* стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;
* стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

выплаты, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10000 руб. в год.

Не включаются в состав доходов, подлежащих налогообложению, суммы в пределах 2000 руб. в год материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту; и возмещения (оплаты) бывшим работникам (пенсионерам по возрасту или инвалидам) либо членам их семей стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей зачислению в ФСС РФ), не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Налоговые льготы, установленные ст. 239 НК РФ, носят ярко выраженный социальный характер. Так, освобождены от уплаты ЕСН:

1. Любые организации с сумм доходов, не превышающих в течение налогового периода 100000 руб. на каждого работника – инвалида I, II или III группы, независимо от вида получаемой им пенсии. Использование льгот должно быть подтверждено документально. С этой целью должны предоставляться сведения о работающих инвалидах с указанием группы инвалидности, номера и даты выдачи справки учреждения медико-социальной экспертизы, подтверждающей факт установления инвалидности на каждого инвалида, а также сведения о величине выплат, начисленных в пользу работающих инвалидов.
2. Общественные организации инвалидов, среди членов которых не менее 80% составляют инвалиды, сумм доходов, не превышающих в течение налогового периода 100000 руб. на каждого отдельного работника.
3. Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%, также с сумм, не превышающих 100000 руб. на работника.
4. Учреждения, созданные 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, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, в части выплат в пределах 100000 руб. на одного работника в год.

Налоговый кодекс устанавливает четыре шкалы ставок ЕСН, варьирующихся в зависимости от вида налогоплательщика. Эти шкалы объединяет то, что они являются регрессивными: чем выше доход, тем меньше ставка и соответственно сумма ЕСН. Следует отметить, что не все налогоплательщики-работодатели могут применять регрессивную шкалу ставок ЕСН. Для этого нужно, чтобы выплаты, начисленные за второе полугодие 2000 года в среднем на одного работника, превышали 25000 руб. При этом учитываются только выплаты, на которые начислялись страховые взносы. Кроме того, при расчете фактического размера выплат, начисленных в среднем на одного работника, у налогоплательщика с численностью работников свыше 30 человек не учитываются выплаты 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы. У налогоплательщика с численностью работников до 30 человек включительно соответственно не учитываются выплаты 30% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы. Если данное условие не удовлетворяется, то ЕСН уплачивается по ставкам, установленным для доходов до 100000 руб., независимо от фактической величины налоговой базы на каждого работника.

Для налогоплательщиков-налогодателей, кроме производящих сельхозпродукцию, ЕСН начисляется по следующим ставкам в различные внебюджетные фонды:

Таблица 1.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года | Пенсионный фонд Российской Федерации | Фонд социального страхования Российской Федерации | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| До 100000 руб. | 28,0% | 4% | 0,2% | 3,4% | 35,6% |
| От 100001 руб. до 300000 руб. | 28000 руб. + 15,8% с суммы, превышающей 100000 руб. | 4000 руб. + 2,2% с суммы, превышающей 100000 руб. | 200 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 100000 руб. | 3400 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100000 руб. | 35600 руб. + 20,0% с суммы, превышающей 100000 руб. |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | Продолжение Таблицы 1. | |
| Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года | Пенсионный фонд Российской Федерации | Фонд социального страхования Российской Федерации | Фонды обязательного медицинского страхования | | Итого |
| Федеральный фонд обязательного медицинского страхования | Территориальные фонды обязательного медицинского страхования |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| От 300001 руб. до 600000 руб. | 59600 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 300000 руб. | 8400 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 300000 руб. | 400 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 300000 руб. | 7200 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 300000 руб. | 75600 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 300000 руб. |
| Свыше 600000 руб. | 83300 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб. | 11700 руб. | 700 руб. | 9900 руб. | 105600 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб. |

Налоговый период по ЕСН равен календарному году. Отчетный период устанавливается как календарный месяц. Налогоплательщики обязаны исчислять и уплачивать сумму налога отдельно по каждому фонду. Исходя из налоговой базы, исчисленной с начала года, включая последний отчетный период, налогоплательщики ежемесячно исчисляют авансовые платежи по соответствующей ставке налога. Сумма к уплате определяется с учетом ранее произведенных платежей.

Заметим, что введение налога не приводит к ликвидации ПФ, ФСС и ФОМС, которые продолжают осуществлять оперативное управление и расходование поступающих средств. Зачисление социального налога носит строго целевой характер, и каждый из фондов получает определенную часть налога в соответствии с предусмотренной налоговой ставкой.

**2.2. ПРОЧИЕ НАЛОГИ И НАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ**

В составе налогов, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), по своей значимости для финансирования мероприятий по строительству, содержанию, ремонту и реконструкции автомобильных дорог общего пользования, выделяют налоги, зачисляемые в территориальные дорожные фонды. Средства дорожных фондов образуются за счет налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев транспортных средств. Данные налоги носят целевой характер.

**Налог на пользователей автомобильных дорог** уплачивают предприятия, организации, учреждения, являющиеся юридическими лицами, включая созданные на территории Российской Федерации организации с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность через постоянные представительства, иностранные юридические лица.

Объектом налогообложения является выручка за вычетом налога с продаж, НДС, акцизов и экспортных пошлин, полученная от реализации продукции (работ, услуг), и сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности. Организации, предоставляющие посреднические услуги (по договору комиссии, поручения, агентскому договору), уплачивают налог от выручки, полученной от реализации посреднических услуг. Налог исчисляется отдельно по каждому виду деятельности. [25]

Ставка налога устанавливается в размере 1% от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг) и 1% от суммы разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности. [19]

Платежи производятся ежемесячно авансом на основании итогов реализации продукции (работ и услуг) и продажи товаров за истекший месяц до 15 числа следующего месяца при среднемесячных платежах за предыдущий квартал не более 2 тыс. руб., при платежах меньше этой суммы, а также субъекты малого предпринимательства уплачивают налог ежеквартально. Сумма налога полностью зачисляется в территориальные дорожные фонды или в бюджеты субъектов Российской Федерации для целевого использования.

От уплаты налога освобождаются:

* предприятия, осуществляющие содержание автомобильных дорог общего пользования и отдельных магистральных улиц городов Москвы и Санкт-Петербурга, являющихся продолжением федеральных автомобильных дорог общего пользования, в части выручки, полученной от осуществления этой деятельности;
* предприятия, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%;
* профессиональные аварийно-спасательные службы и формирования; органы управления и подразделения Государственной противопожарной службы Министерства внутренних дел РФ;
* иностранные и российские юридические лица, привлекаемые на период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, соглашениями, подписанными по поручению Правительства РФ уполномоченными им органами государственного управления;
* плательщики налога на пользователей автомобильных дорог в части выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг) в процессе оказания безвозмездной помощи (содействия).

От уплаты налога также освобождаются российские юридические лица и иностранные юридические лица, выполняющие в качестве инвесторов работы по соглашениям о разделе продукции при реализации минерального сырья и продуктов его переработки, являющихся собственностью инвесторов. Не уплачивают налог субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, и предприятия по видам деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход. [12]

**Налог с продаж** сегодня введен практически во всех регионах Российской Федерации. Он является одноступенчатым косвенным налогом, налагаемым лишь на конечные стадии производства и обращения.

Плательщиками налога являются все организации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности и физические лица - предприниматели без образования юридического лица, осуществляющие реализацию продукции (работ, услуг) в розницу или оптом за наличный расчет, в т.ч. по договорам комиссии, поручения и агентскому договору. Не являются плательщиками налога с продаж юридические и физические лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, и организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

В соответствии с законодательством объектом налогообложения по налогу с продаж признается стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых за наличный расчет.  К продаже за наличный расчет приравнивается также продажа с проведением расчетов посредством кредитных и иных платежных карточек, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов в банках по поручениям физических лиц, а также передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) населению в обмен на другие товары (работы, услуги), включая выдачу натуральных продуктов в счет причитающихся выплат работникам организаций и лицам, работающим по найму у индивидуальных предпринимателей. Таким образом, если продукция реализуется физическому лицу, то налог подлежит начислению даже в том случае, когда ее стоимость оплачена по безналичному расчету.

Сумма налога включается в продажную цену товара. При определении налоговой базы в стоимость товаров (работ, услуг) входит НДС и акцизы (для подакцизных товаров). Налог, по каким-либо причинам не полученный с покупателя, перечисляется в бюджет за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. При расчетах за реализованные товары (работы, услуги) одновременно как в наличной, так и безналичной форме налог с продаж взимается только с части стоимости товаров (работ, услуг), оплаченных за наличный расчет. Суммы авансовых и иных платежей, полученные наличными денежными средствами в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, налогом не облагаются.

Ставка налога, устанавливается представительными органами субъектов Российской Федерации, но не может превышать 5%.

От обложения налогом с продаж освобожден ряд важнейших товаров и услуг:

* + - хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молокопродукты, масло растительное, маргарин, крупы, сахар, соль, картофель, продукты детского и диабетического питания;
    - детская одежда и обувь;
    - протезно-ортопедические изделия, лекарства;
    - жилищно-коммунальных услуги и услуги по сдаче внаем населению государственных или муниципальных жилых помещений;
    - услуги в сфере культуры и искусства, оказываемых государственными и муниципальными учреждениями и организациями культуры и искусства (театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, клубные учреждения, библиотеки, цирки, лектории, планетарии, парки культуры и отдыха, ботанические сады, зоопарки) при проведении театрально-зрелищных, культурно-просветительских мероприятий;
    - услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми;
    - услуги по перевозке пассажиров транспортом общего пользования (за исключением такси), а также услуг по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;
    - услуги, предоставляемых кредитными организациями и страховщиками, профессиональными участниками рынка ценных бумаг, негосударственными пенсионными фондами, оказываемые в рамках их деятельности, подлежащей лицензированию, а также коллегией адвокатов;
    - ритуальные услуги похоронных бюро, кладбищ и крематориев, проведение обрядов и церемоний религиозными организациями;
    - услуги, оказываемые уполномоченными органами государственной власти и органами местного самоуправления, за которые взимаются соответствующие виды пошлин и сборов;
    - товары (работы, услуги), связанные с учебным, учебно-производственным, научным или воспитательным процессом и производимые государственными и муниципальными образовательными учреждениями;
    - путевки (курсовки) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения;
    - стоимость зданий, сооружений, земельных участков и иных объектов, относящихся к недвижимому имуществу, и ценных бумаг.

Законодательные органы субъектов Российской Федерации могут расширять перечень льготируемых товаров и услуг. Например, в г. Москве налогом с продаж не облагается стоимость таких продуктов, как мука, макаронные изделия, некоторые овощи, яйца, чай неделикатесные морепродукты, сухофрукты, минеральная и фруктовая вода, пиво отечественного производства; отечественные стиральный порошок, мыло, зубная паста, спички; технические средства и услуги по реабилитации инвалидов; услуги по пошиву ортопедической обуви; предметы религиозного (в том числе богослужебного) назначения и культа, изделия (кроме подакцизных), народных художественных промыслов; игрушки и елочные украшения; нотариальные действия и услуги; медицинские услуги населению (исключая косметические); периодические печатные издания и книжная продукция: газеты, журналы, альманахи, бюллетени или иные издания, а также услуги по их распространению, за исключением изданий и книжной продукции рекламного и эротического характера. [14]

**Налог на имущество предприятий -** это прямой налог, финансируемый за счет валовой прибыли. Его плательщиками являются: предприятия, учреждения, в т.ч. банки и другие кредитные организации (за исключением Центрального банка Российской Федерации и его учреждений) и организации, их филиалы и другие аналогичные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность и имеющие имущество на территории Российской Федерации. [13]

Объектом налогообложения служит среднегодовая стоимость имущества предприятия, находящиеся на его балансе, представляющее собой совокупность основных фондов, нематериальных активов, производственных запасов и затрат. В состав производственных запасов и затрат включаются материалы, готовая продукция и товары на складах и отгруженные покупателю (выполненные работы, оказанные услуги), расходы будущих периодов, издержки обращения на остаток товаров и др. При исчислении налогооблагаемой базы основные средства, нематериальные активы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы учитываются по остаточной стоимости. [26]

Данным налогом не облагается имущество:

* бюджетных учреждений и организаций, органов государственной власти и управления, государственных социальных фондов Российской Федерации, коллегий адвокатов и их структурных подразделений; Российского фонда федерального имущества, фондов имущества субъектов РФ, районов, городов (за исключением городов районного подчинения);
* общественных организаций инвалидов, а также других предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% от среднесписочной численности работников предприятия;
* предприятий, занятых производством, переработкой и хранением сельхозпродукции, выращиванием, ловом и переработкой рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг);
* специализированных протезно-ортопедических предприятий; специализированных предприятий, производящих медицинские и ветеринарные иммунобиологические препараты, согласно перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
* используемое исключительно для нужд образования и культуры;
* религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ;
* предприятий народных художественных промыслов;
* используемое исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет;
* жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ; некоммерческих организаций, созданные в форме общественных объединений и ассоциаций, не ведущих предпринимательскую деятельность и существующих за счет целевых взносов граждан и отчислений  из чистой прибыли предприятий и организаций на их содержание;
* используемое для образования страхового и сезонного запасов на предприятиях, связанных с сезонным (природно-климатическим) циклом поставок и работ;
* научно-исследовательских, конструкторских учреждений, предприятий и организаций по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
* профессиональных аварийно-спасательных служб и формирований; органов управления и подразделений Государственной противопожарной службы; предприятий учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;
* иностранных и российских юридических лиц, перечень которых определяется Правительством Российской Федерации, используемое на период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства; создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи.

Для целей налогообложения стоимость имущества уменьшается на балансовую стоимость (за вычетом суммы износа по соответствующим объектам) частично или полностью находящихся на балансе налогоплательщиков объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы; земли; эталонного и стендового оборудования территориальных органов Комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации; специализированных судов, механизмов и оборудования, необходимых для использования не более 3 месяцев в году для обеспечения нормального функционирования различных видов транспорта, а также автомобильных дорог общего пользования; мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей; спутников связи; полученного за счет безвозмездной помощи в первые два года; используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны; для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы; для непосредственного осуществления безвозмездной помощи (на срок использования в данных целях).

Органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления могут устанавливать для отдельных категорий плательщиков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Предельный размер налоговой ставки на имущество предприятий не может превышать 2% от налогооблагаемой базы, конкретные ставки налога устанавливаются законодательными органами субъектов Российской Федерации.

**Налог на рекламу** – местный  налог, взимаемый с юридических и физических лиц, рекламирующих свою продукцию.

## В соответствии с Федеральным Законом "О рекламе"[[20]](#footnote-20) под рекламой следует понимать распространённую в любой форме с помощью любых средств информацию о физическом или юридическом лице, товаре, идеях и начинаниях, призванную поддерживать интерес к этим лицам, товарам, идеям и начинаниям. Т.е., к рекламным можно отнести любые расходы по целенаправленному информационному воздействию на потребителя для продвижения продукции на рынках сбыта (разработка и издание рекламных изделий: каталогов, иллюстрированных прейскурантов, проспектов, плакатов, альбомов, брошюр, афиш, рекламных писем, открыток; изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки; приобретение и изготовление рекламных сувениров; рекламные мероприятия через средства массовой информации; световая и иная наружная реклама; приобретение, изготовление, копирование и демонстрация рекламных кино-, видео-, диафильмов; хранение и экспедирование рекламных материалов; оформление выставок-продаж, комнат образцов; и иные рекламные мероприятия). Не относятся к рекламным услугам изготовление и распространение информационных вывесок о режиме работы и правилах обслуживания потребителей, размещаемых в помещениях, используемых для реализации товаров, включая витрины; объявлений и извещений об изменении местонахождения организаций, номеров телефонов и т.п.; объявлений органов государственной власти и управления, содержащих информацию, связанную с выполнением возложенных на них функций; предупреждающих табличек, содержащих сведения об ограничении производства работ, передвижений и т.д. в связи с особенностями данной территории или участка; прочих информационных сведений, объявлений, не носящих характер рекламы.

## Объектом налогообложения является стоимость работ и услуг по изготовлению и распространению рекламы собственной продукции (работ, услуг). Для исчисления базы налога берутся фактически произведенные расходы в действующих ценах и тарифах без налога на добавленную стоимость.

Не облагаются налогом услуги по рекламе, не преследующую коммерческие цели, включая рекламу благотворительных мероприятий.

С плательщиков единого налога  на вмененный доход налог на рекламу не взимается со дня введения единого  налога на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Ставка налога на рекламу устанавливается в размере не более 5% стоимости услуг по рекламе (в Москве - 5%). [18] Отчетный период для юридических лиц равен кварталу, расчеты сумм налога, подлежащего перечислению в городской бюджет, организации обязаны представлять налоговым органам по месту своего нахождения в сроки, установленные для сдачи бухгалтерской отчетности.

Суммы платежей по налогу зачисляются в районные бюджеты районов, городские бюджеты городов либо по решению районных и городских представительных органов власти в районные бюджеты районов (в городах), бюджеты поселков и сельских населенных пунктов.

### Еще один местный налог, который необходимо рассмотреть, - земельный.

### Использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за землю являются: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли. Собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, облагаются ежегодным земельным налогом. За земли, переданные в аренду, взимается арендная плата. Для покупки и выкупа земельных участков в случаях, предусмотренных Земельным кодексом, а также для получения под залог земли банковского кредита устанавливается нормативная цена земли. [11]

Целью введения платы за землю является стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах, формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий и т.д.

Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади (включая земельные участки, занятые строениями и сооружениями, участки, необходимые для их содержания, а также санитарно-защитные зоны объектов) в расчете на год.

Ставки земельного налога варьируются в зависимости от назначения земли, качества и состава земель. В различных экономических регионах России установлены различные ставки; в зависимости от типа участка и его назначения вводятся различные коэффициенты. За земельные участки, неиспользуемые или используемые не по целевому назначению ставка налога устанавливается в двойном размере. В связи с изменением условий хозяйствования ставки налога ежегодно пересматриваются и устанавливаются Федеральным законом «О бюджете» на очередной год. Например, Федеральным законом от 31.12.1999 N 227-ФЗ было установлено, что ставки земельного налога и арендной платы, действовавшие в 1999 году, в 2000 году должны были применяться для всех категорий земель с коэффициентом 1,2; согласно Федеральному закону от 27.12.2000 N 150-ФЗ действовавшие в 2000 году ставки сохранены на прежнем уровне.

С учетом классификации земель как объекта обложения устанавливается 3 вида земельного налога:

* за земли городов и поселков;
* за земли сельскохозяйственного назначения;
* за другие земли несельскохозяйственного назначения.

От уплаты земельного налога полностью освобождаются:

1) заповедники, национальные и дендрологические парки, ботанические сады;

2) предприятия, а также граждане, занимающиеся традиционными промыслами в местах проживания и хозяйственной деятельности малочисленных народов и этнических групп, а также народными художественными промыслами и народными ремеслами в местах их традиционного бытования;

3) научные организации, опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства научно-исследовательских учреждений и учебных заведений сельскохозяйственного и лесохозяйственного профиля, а также научные учреждения и организации другого профиля за земельные участки, непосредственно используемые для научных, научно-экспериментальных, учебных целей и для испытаний сортов сельскохозяйственных и лесохозяйственных культур;

4) учреждения искусства, кинематографии, образования, здравоохранения, государственные и муниципальные учреждения социального обслуживания, финансируемые за счет бюджетных средств либо за счет средств профсоюзов (за исключением курортных учреждений), детские оздоровительные учреждения независимо от источников финансирования, государственные органы охраны природы и памятников истории и культуры, религиозные объединения, на земле которых находятся используемые ими здания, охраняемые государством как памятники истории, культуры и архитектуры;

5) предприятия, учреждения, организации, а также граждане, получившие для сельскохозяйственных нужд нарушенные земли на первые 10 лет пользования или в целях добычи торфа, используемого на повышение плодородия почв;

6) земли, занятые полосой слежения вдоль государственной границы РФ;

7) земли общего пользования населенных пунктов;

8) учреждения культуры, физической культуры и спорта, туризма, спортивно-оздоровительной направленности и спортивные сооружения;

9) высшие учебные заведения, научно-исследовательские учреждения, предприятия и организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, государственные научные центры, а также высшие учебные заведения и научно-исследовательские учреждения министерств и ведомств Российской Федерации по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

10) государственные предприятия связи, обеспечивающие распространение (трансляцию) государственных программ телевидения и радиовещания, а также осуществляющие деятельность в интересах обороны Российской Федерации, государственные предприятия водных путей и гидросооружений Министерства транспорта Российской Федерации, предприятия, государственные учреждения и организации морского и речного транспорта, за земли, занятые федеральными автомобильными дорогами общего пользования, аэродромами, аэропортами и ремонтными заводами гражданской авиации, сооружениями и объектами аэронавигации, отнесенными к федеральной собственности;

11) предприятия, научные организации и научно-исследовательские учреждения за земельные участки, непосредственно используемые для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации;

12) земли, предоставляемые для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления, а также Министерства обороны Российской Федерации;

13) санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, находящиеся в государственной и муниципальной, а также профсоюзной собственности;

14) внутренние, железнодорожные и пограничные войска, войска гражданской обороны за земли, предоставленные для их размещения и постоянной деятельности;

15) учреждения и органы уголовно-исполнительной системы; профессиональные аварийно-спасательные службы и формирования; земли, используемые пожарной охраной;

16) государственные унитарные предприятия и государственные учреждения, осуществляющие эксплуатацию государственных мелиоративных систем и отдельно расположенных гидротехнических сооружений (в т.ч. за земли водного фонда, занятые водохранилищами, каналами, дамбами и другими гидротехническими сооружениями в пределах полосы их отвода), а также строительство государственных мелиоративных систем и отдельно расположенных гидротехнических сооружений, за земли, временно предоставленные им для строительства указанных объектов.

Не являются плательщиками налога организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности.

С юридических лиц и граждан, освобожденных от уплаты земельного налога, при передаче ими земельных участков в аренду (пользование) взимается земельный налог с площади, переданной в аренду (пользование).

Основанием для установления налога и арендной платы за землю является документ, удостоверяющий право собственности, владения и пользования (аренды) земельным участком. Учет плательщиков и начисление налога производятся ежегодно по состоянию на 1 июня. Земельный налог с юридических лиц и граждан исчисляется начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления им земельного участка. Плательщики, своевременно не привлеченные к уплате земельного налога, привлекаются к обложению не более чем за три предшествующих года. За такой же период допускается пересмотр неправильно произведенного обложения. Суммы налога уплачиваются равными долями не позднее 15 сентября и 15 ноября. В случае неуплаты налога в установленный срок начисляется пеня в размере, установленном федеральным законом.

Ведение учета плательщиков налога и осуществление контроля за правильностью его исчисления и уплаты возложено на государственные налоговые инспекции.

В соответствии со статьей 24 Федерального закона «О плате за землю»[[21]](#footnote-21) земельный налог и арендная плата должны учитываться в доходах и расходах соответствующих бюджетов отдельной строкой и использоваться исключительно на финансирование мероприятий по землеустройству, ведению земельного кадастра, мониторинга, охране земель и повышению их плодородия, освоению новых земель, на компенсацию собственных затрат землепользователя на эти цели и погашение ссуд, выданных под указанные мероприятия и процентов за их использование. Но в настоящее время действие статьи 24 в части целевого использования приостановлено Федеральным законом от 27.12.2000г. № 150-ФЗ.

* 1. **ИЗМЕНЕНИЕ СРОКА УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ИНВЕСТИЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ**

Институт инвестиционного налогового креди­та не является новым для российского налогового законодательства. Ранее вопросы, связанные с инвестиционным налоговым кредитом, регулиро­вались Законом РФ от 10.12.1991г. № 2072-1 "Об инвестиционном налоговом кредите", который утра­тил свою силу с мо­мента вступления в силу части первой Налогового кодекса РФ.

В соответствии с Налоговым кодексом в рамках инвестиционного налогового кредита может осуществляться изменение срока уплаты на­логов и сборов. При этом под изменением срока уплаты на­логов и сборов понимается перенос на более по­зднее время установленного законом срока упла­ты налогов и сборов. Также изменение срока уплаты налогов и сборов может осуществляться в форме рассрочки, отсрочки и налогового кредита.

Отношения, связанные с изменением срока уплаты налогов и сборов, регламентируются гла­вой 9 Налогового кодекса РФ. Внутренняя структу­ра данной главы построена таким образом, что сначала излагаются положения, содержащие нормы, общие для всех форм, в рамках которых мо­жет осуществляться изменение срока уплаты нало­гов и сборов (статьи 61, 62, 63), а только затем специальные правила, определяющие порядок предоставления рассрочки, отсрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита. Срок уплаты налогов может быть изменен как в отношении всей подлежащей уплате суммы на­лога, так и ее части.

В то же время Кодекс определяет ряд общих обстоятельств, при наличии которых срок уплаты налогов и сборов не может быть изменен ни в какой форме. К числу таких обстоятельств относятся:

* возбуждение уголовного дела в отношении лица, претендующего на изменение срока уплаты налогов, по признакам состава преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
* проведение производства в отношении заинтересованного лица по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах;
* наличие достаточных оснований полагать, что заинтересованное лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской федерации на постоянное жительство.

В том случае,если решение об изменении срока уплаты налога или сбора было вынесено при наличии обстоятельств, исключающих такую возможность, оно подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в течение 3 дней сообщается заинтересованному лицу и налоговому органу по месту учета этого лица.

Рассрочка, отсрочка и налоговый кредит предоставляются в связи с неблагоприятной экономической ситуацией, сложившейся у налогоплательщика.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от 1 до 6 месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Налоговый кредит может быть предоставлен на срок от 3 месяцев до 1года.

Налоговый кодекс устанавливает 5 оснований, при наличии хотя бы одного из которых возможно предоставление предприятиям и организациям отсрочки, а первые 3 являются также и основаниями для предоставления налогового кредита:

1) причинение субъекту ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;

3) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога;

4) если производство или реализация товаров, работ или услуг носит сезонный характер (Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством Российской Федерации;

5) наличие оснований, предусмотренных Таможенным кодексом РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Причем при предоставлении рассрочки, отсрочки и налогового кредита по 1 и 2 основаниям, проценты на сумму задолженности не начисляются, а по 3 и 4 основанию – рассрочка и отсрочка предоставляются с начислением процентов исходя из половины ставки рефинансирования Центрального банка, в случае предоставления налогового кредита по 3 основанию на сумму задолженности проценты начисляются исходя из ставки ЦБР.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога, а также налоговый кредит могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

В отличие от рассрочки, отсрочки и налогового кредита инвестиционный налоговый кредит предоставляется в связи с проведением налогоплательщиком определенных экономически приоритетных мероприятий.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организациям налогоплательщикам дается возможность в течение определенного срока и в определенных размерах уменьшать свои пла­тежи по налогу с последующей поэтапной уплатой уменьшенной суммы налога и начисленных на нее процентов. Он предоставляется только по налогу на прибыль юридических лиц, а также по региональным налогам (налогам субъектов Российской Федерации) и местным (муниципальным) налогам сроком от 1 года до 5 лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе за каждый отчетный период производить соответствующее уменьшение очередного платежа по налогу, в отношении которого предоставлен инвестиционный налоговый кредит, до тех пор пока сумма налога, не упла­ченная организацией в результате всех таких уменьшений, не станет равной сумме инвестиционного налогового кредита, предусмотренной соответствующим договором.

Неуплаченная в результате уменьшении сум­ма налога называется накопленной суммой кре­дита. Она не может превышать в каждом налоговом (отчетном) периоде (независимо от количе­ства инвестиционных налоговых кредитов, предоставленных по данному налогу) 50 % суммы платежей по соответствующему налогу, определенных по общим правилам без учета уменьшении, связанных с предоставлением инвестиционного налогового кредита.

В отличие от рассрочки и отсрочки инвестиционный налоговый кредит так же, как и налого­вый кредит, не предоставляется по сборам.

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита (при наличии соответствующего заявления от организации, являющейся налогоплательщиком) по налогам, поступающим в феде­ральный бюджет, принимается Министерством финансов Российской Федерации, по налогам, по­ступающим в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные (муниципальные) бюджеты, - финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только при наличии оснований, предусмотренных пунктом 1 статьи 67 Налогового кодекса РФ. К числу таких основании относятся:

1. Проведение организацией научно-исследо­вательских и опытно-конструкторских работ либо осуществление технического перевооружения соб­ственного производства, в т.ч. направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышлен­ными отходами.
2. Осуществление организацией внедренческой или иной инновационной деятельности, в т.ч. создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов.
3. Выполнение организацией особо важного заказа по социально экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

В том случае, если инвестиционный налого­вый кредит выделяется организации по первому из перечисленных оснований, он не может превышать 30% стоимости приобретенного этой организацией оборудования, которое должно быть использовано только для перечисленных целей.

Размер инвестиционного налогового кредита, предоставляемого по второму и третьему из перечисленных оснований, определяется по соглашению между соответствующим финансовым органом и организацией-налогоплательщиком.

Соответствующий финансовый орган вправе принять решение о предоставлении инвестицион­ного налогового кредита при условии документально подтвержденных заинтересованной организа­цией оснований для его предоставления. Документальное подтверждение первых двух из названных оснований не вызывает особых зат­руднений, тогда как документально удостоверить факты выполнения особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или пре­доставления особо важных услуг населению, думается, не так просто, т.к. федеральное законодательство не определяет, какой именно заказ по соци­ально-экономическому развитию региона и какие именно услуги населению следует считать особо важными, а также кто и каким образом будет определять значимость и важность для региона и населения тех или иных заказов и услуг.

Предоставление инвестиционного налогового кредита оформляется договором об инвестиционном налоговом кредите, который заключается между организацией-налогоплательщиком и соответствующим уполномоченным органом, принимаю­щим решения об изменении срока уплаты налогов и сборов. Данный договор заключается по строго определенной форме, утвержденной Приказом Минфина России от 30.09.1999г. № 64н, и должен обязательно предус­матривать:

* порядок уменьшения налоговых платежей;
* сумму инвестиционного налогового кредита с указанием налога, по которому он предоставлен;
* срок действия договора;
* наличие документов об имуществе, кото­рое является предметом залога, либо поручитель­ство;
* величину начисляемых на сумму инвести­ционного налогового кредита процентов;
* порядок погашения инвестиционного нало­гового кредита и процентов;
* ответственность сторон договора.

Также договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, которые либо запрещают реализацию или передачу во владение, распоряжение, пользование другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которых организацией явилось услови­ем предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяют условия такой реали­зации (передачи).

Проценты, начисляемые на сумму инвестици­онного налогового кредита, не могут быть менее 1/2 и более 3/4 ставки рефинансирования Банка России.

После заключения договора об инвестицион­ном налоговом кредите в течение 5 дней копия данного договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета.

Кроме перечисленных условий и порядка получения инвестиционного налогового кредита законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления по региональным и местным налогам могут быть установлены иные основания и условия предоставления данного кредита. Эта норма значительно расширяет права местных органов власти в области налогообложения и позволяет стимулировать инвестиционную активность предприятий по экономически значимым для территории направлениям.

Договор об инвестиционном налоговом кре­дите прекращает свое действие в связи с истече­нием срока, на который он был заключен, а также досрочно, но только по соглашению сторон либо по реше­нию суда. Отказ от исполнения договора об инвестиционном налоговом кредите по инициативе одной из сторон действующим Налоговым кодек­сом РФ запрещен. Досрочное прекращение действия договора об инвестиционном налоговом кредите по решению суда возможно при наличии следующих основа­ний, предусмотренных статьей 68 НК РФ:

* нарушение организацией, заключившей договор об инвестиционном налоговом кредите, условий реализациилибо передачи во владение, пользование, распоряжение другим лицам обору­дования либо иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления ин­вестиционного налогового кредита (пункт 8 статьи 68 НК РФ);
* нарушение организацией, получившей ин­вестиционный налоговый кредит, своих обяза­тельств по выполнению особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставлению особо важных услуг населению (пункт 9 статьи 68 ПК РФ).

Досрочное расторжение договора об инвес­тиционном налоговом кредите по решению суда влечет за собой определенные негативные послед­ствия для организации-налогоплательщика. Так, в случае расторжения договора об инве­стиционном налоговом кредите по основаниям, предусмотренным пунктом 8 статьи 68 НК РФ, орга­низация-налогоплательщик обязана в течение 30 дней со дня расторжения уплатить все неуплачен­ные ранее в соответствии с договором об инвестиционном налоговом кредите суммы налога, а также пени и проценты, которые начисляются на неуплаченные суммы налога за каждым день дей­ствия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Банка России, установленной в период от заключения до расторжения укачанного договора. Если договор об инвестиционном налоговом кредите был расторгнут по основаниям, предусмотренным пунктом 9 статьи 68 НК РФ, то не позднее 3 месяцев со дня расторжения организация-налогоплательщик обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Банка России. При этом ранее уплаченные проценты в счет уплаты процентов и пени в связи с расторжением договора об инвестиционном налоговом кредите не учитываются.

## ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ

* 1. **ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ**

Налоговое планирование - это использование физическими и юридическими лицами своих прав для минимизации налоговых платежей в рамках действующих законов. В его основе лежит полное использование всех разрешенных законами льгот и возможностей, предоставляемых государственными регулирующими органами.

Право субъектов хозяйственной деятельности защищать свои материальные интересы проистекает из основных принципов рыночной экономики и практики развитых стран. В 1935г. судья Дж. Сандерленд заявил от имени Верховного суда США, что право налогоплательщиков уменьшать выплату налогов, используя все разрешенные законами средства, никем не может быть оспорено. По законодательству Российской Федерации субъекты предпринимательства наделены полномочиями защищать свои имущественные права, в т.ч. право собственности, любыми не запрещенными законом способами. Таким образом, налоговое планирование не может служить основанием для штрафных санкций или административных наказаний со стороны государственных органов.

Следует различать налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов. Последнее происходит в результате незаконного использования компанией или лицом налоговых льгот, предоставления налоговым органам неправильной отчетности, злостной неуплаты налогов, незарегистрированной хозяйственной деятельности, т.е. во всех случаях, когда хозяйственный субъект запрещенным законом образом уменьшает свои налоговые обязательства, нарушает сроки уплаты налогов или вообще не выплачивает их.

Выделяют следующие направления налогового планирования.

Первое направление - это выбор оптимальной организационно-правовой формы юридического лица с точки зрения налогообложения. Во всем мире компании, несущие неограниченную ответственность по своим обязательствам, платят меньше налогов, чем фирмы с ограниченной ответственностью. По российскому законодательству компания, зарегистрированная в форме общества с ограниченной ответственностью, акционерного общества или товарищества на вере, несет ограниченную ответственность и попадает под мощный налоговый пресс. Регистрация фирмы в виде полного товарищества избавляет от двойного налогообложения прибыли и дает ряд льгот по местным налогам, налогу на имущество и НДС.

В ряде стран налоговые льготы предоставляются на дивиденды, получаемые фирмой от ее участия в капитале других компаний; это стимулирует формальное разукрупнение фирм и образование финансовых групп.

В нашей стране есть возможности получать налоговые льготы, пользуясь статусом малых и средних предприятий, недавно созданных компаний, предприятий по производству, переработке и реализации сельскохозяйственных продуктов. В ряде случаев целесообразно оформить предпринимательскую деятельность не на юридическое лицо, а на гражданина, т.к. ставка налога на доходы физического лица меньше, чем на прибыль компании.

Второе направление - это выбор места для размещения или регистрации фирмы с точки зрения уровня налогообложения. Во многих странах в отдельных провинциях, штатах, областях существуют значительные постоянные налоговые льготы. Такие льготы являются широко распространенным средством государственного регулирования экономики в целях сглаживания региональных хозяйственных диспропорций. Все большее развитие во всем мире получают различного рода свободные экономические зоны - территории, где обусловленная статусом зоны деятельность иностранных и отечественных фирм пользуется значительными налоговыми льготами. Такие зоны создаются и в России.

Логическим развитием свободных экономических зон в мировой экономике являются оффшорные центры. Это территории или целые государства, заинтересованные в регистрации у них иностранных компаний и ради этого гарантирующие особенно низкие налоговые ставки и отсутствие жесткого валютного контроля за иностранными капиталами. Иностранные компании в оффшорных центрах или налоговых гаванях называют оффшорными компаниями.

Оффшорная компания может быть создана только иностранным резидентом и не имеет права осуществлять какую-либо производственную деятельность на территории той страны, где она зарегистрирована. Льготный режим предоставляется только для операций с иностранными резидентами и в иностранной валюте.

Экономический смысл создания такой компании независимо от сферы ее деятельности в том, чтобы включить ее в цепь операций между материнской фирмой (фирмами) и иностранными партнерами и установить в расчетах цены, тарифы на услуги, проценты на кредиты так, чтобы максимум необходимых затрат и минимум прибыли приходился на компании, находящиеся в странах с высоким уровнем налогообложения, а основная прибыль оставалась у оффшорных компаний.

Преимущества создания компаний в оффшорных зонах доступны и используются, в первую очередь, финансовыми группами, активно участвующими в торговле, транспорте, движении капитала в мировом масштабе.

Третье направление - тщательное исследование и использование действующих налоговых льгот, связанных не с юридической формой или местом регистрации компании, а с ее производственной, коммерческой и финансовой деятельностью. Финансисты компаний должны блестяще знать и постоянно следить за изменениями государственной системы налоговых стимулов.

Существует сложная система правил ускоренного амортизационного списания основного капитала; нормы разрешенного списания часто изменяются, также изменяются правила реализации скрытых резервов, премии за использование новых технологий и др. Если фирма использует новейшие технологии, готовит кадры, подпадает под разрешенные льготы по амортизационным списаниям, то надо полностью и максимально воспользоваться предоставленными возможностями.

Особые возможности экономии на налогах имеются у фирм, занимающихся внешнеэкономической деятельностью. Государства предоставляют своим экспортерам различные налоговые льготы, например по НДС, стимулируют участие в международных торгах, выставках, ярмарках.

В России также существуют возможности использования льгот по уменьшению базы налогообложения и налоговых ставок. Сюда относятся льготы по ускоренной амортизации основного капитала, за внедрение новой техники и за включение в штат работников представителей некоторых категорий населения.

Четвертое направление - это оптимальное использование прибыли и свободного капитала, выбор инвестиционной политики, которая может обеспечить дополнительные налоговые льготы и даже возврат части уплаченных ранее налогов.

В государственной экономической политике широко распространены инвестиционные премии, дотации, льготы на финансирование НИОКР, повышение квалификации, социальных, экологических мероприятий. В основном эти льготы предоставляются в рамках государственных отраслевых, региональных, чрезвычайных и среднесрочных общенациональных программ. Если инвестиционная политика компании соответствует целям и условиям государственных программ, то фирма может рассчитывать на снижение налогов (вплоть до освобождения) с инвестируемых средств, отсрочку уплаты налогов, льготные государственные кредиты, субсидии, поручительства.

По российским законам при реинвестировании прибыли на техническое перевооружение, реконструкцию производства, научные исследования доходы предприятий освобождаются от налогов. Иногда им выгоднее вкладывать свободные средства в другие предприятия с целью извлечения прибыли, причем в виде как долевого участия, так и предоставления краткосрочного кредита. Государство всегда приветствует вложения в свои ценные бумаги, доход от которых освобождается от налогов. Государственное стимулирование целевого использования прибыли открывает широкий простор для деятельности налоговых советников и специалистов по вопросам инвестирования.

* 1. **ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ**

Ответственность за налоговые правонарушения – разновидность юридической ответственности. И она подчиняется тем же требованиям, которые предъявляются в праве ко всем другим видам ответственности, в частности уголовной, гражданской, дисциплинарной. При этом ответственность в сфере налогообложения не исчерпывается только статьями Налогового кодекса РФ. Нарушения нормативных правовых актов о налогах и сборах при определенных условиях влекут применение мер ответственности, предусмотренных уголовным или административным законодательством. Поэтому понимание сущности юридической ответственности, знание ее основных принципов позволяет налогоплательщикам избирать единственно правомерный вариант поведения, успешно разрешать проблемы применения актов законодательства, разрешать сложные конфликтные ситуации и избегать неоправданных финансовых потерь.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие, совершенное умышленно либо по неосторожности), налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.[[22]](#footnote-22)

Все составы налоговых правонарушений зафиксированы в Налоговом кодексе РФ, никто не может быть привлечен к налоговой ответственности за деяния, не указанные в НК РФ как налоговые правонарушения.

Налоговым кодексом РФ установлен специальный порядок привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение, включающий определение видов налоговых правонарушений, мер ответственности, сроков давности привлечения к ответственности и взыскания санкций, порядок производства по делам о налоговых и административных правонарушениях.

Условно, в зависимости от объекта посягательства, налоговые правонарушения можно разделить на две группы:

* правонарушения в сфере осуществления налогового контроля (статьи 116 - 119, 124 - 129.1 НК РФ);
* правонарушения против порядка исчисления и уплаты налогов (статьи 120 - 123 НК РФ).

Налоговые правонарушения могут совершаться как путем активных противоправных действий (например, неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций), так и путем бездействия – неисполнения предписываемых законом обязанностей (в частности, несвоевременное отражение операций по счетам бухгалтерского учета).

Субъектами налоговых правоотношений признаются российские и иностранные организации, созданные на территории Российской Федерации, независимо от их организационно-правовых форм. Филиалы, представительства, другие обособленные подразделения российских организаций не выступают в качестве самостоятельных субъектов налогового правонарушения, поскольку согласно Налоговому кодексу РФ не являются организациями. Налоговый кодекс РФ не называет среди субъектов налогового правонарушения должностных лиц организации, в т.ч. руководителя и главного бухгалтера. Однако при наличии в действиях (бездействии) должностных лиц признаков административного правонарушения или преступления они подлежат соответствующей ответственности независимо от привлечения организации к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вина субъекта является обязательным элементом состава любого правонарушения, в т.ч. и налогового. Налоговый кодекс РФ выделяет две формы вины правонарушителя – умысел и неосторожность.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своего деяния и желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий такого деяния (п. 2 ст. 110 НК РФ). Осознание противоправности означает осведомленность лица о том, что деяния, которые оно совершает, нарушают налоговое законодательство и запрещены им под страхом ответственности. Правонарушитель, действующий умышленно, может активно желать наступления вредных последствий, а может игнорировать их, сознательно предполагая при этом их наступление. И налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своего деяния либо вредного характера наступивших последствий, хотя должно было и могло это осознавать (п. 3 ст. 110 НК РФ). Таким образом, незнание установленных законом обязанностей, небрежное к ним отношение, отсутствие должной предусмотрительности не может служить оправданием неправомерных действий (бездействия).

В НК РФ прямо указано, что при определенных обстоятельствах лицо является невиновным в совершении противоречащих закону действий или бездействия. Обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, является совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Другое обстоятельство, исключающее вину лица в совершении налогового правонарушения, - это выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

В качестве меры ответственности за налоговые правонарушения Налоговый кодекс РФ называет налоговую санкцию, которая устанавливается и применяется только в форме штрафа. Указанный штраф представляет собой денежное взыскание в доход государства, назначаемое в пределах, предусмотренных Кодексом. Размеры штрафа определяются в статьях НК РФ либо в твердой сумме (например, в ст. 126 НК РФ – 50 руб., в ст. 116 НК РФ – 5000 руб.), либо в процентах от определенной величины (в ст. 122 НК РФ – от неуплаченной суммы налога, в ст. 117 НК РФ – от доходов, полученных за время уклонения налогоплательщика от постановки на налоговый учет). Меры ответственности, предусмотренные Налоговым кодексом, выходят за рамки налогового обязательства как такового. Суммы штрафов уплачиваются правонарушителем помимо перечисления в бюджет суммы недоимки, а также пеней за просрочку исполнения обязанностей по уплате налога.

При совершении одним лицом двух и более правонарушений, налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. За совершение одного и того же правонарушения согласно статьи 108 НК РФ нельзя привлекать к ответственности повторно. В случае, когда действия или бездействие субъекта хотя и попадают под действие разных правовых норм, но одна из них охватывает правонарушение полностью, а все другие – лишь отдельные его части, к лицу может быть применена только одна мера ответственности.

Размер штрафа определяется с учетом обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность, если таковые будут установлены судом. Право на признание обстоятельств смягчающими или отягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения в соответствии со статьей 112 НК РФ предоставлено суду. Отягчающим ответственность обстоятельством является совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. Повторность можно считать установленной, когда одновременно выполняются следующие условия:

* Деяние, за которое лицо привлекается в данный момент к ответственности, должно быть аналогично ранее совершенному правонарушению. Так, не могут считаться аналогичными непредставление организацией налоговой декларации (ст. 119 НК РФ) и систематическое неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций (ст. 120 НК РФ); не будет повторности в ситуации, когда организация, привлекаемая к ответственности за неуплату налога (ст. 122 НК РФ), ранее была подвергнута штрафу за неперечисление сумм налога в качестве налогового агента.
* На правонарушителя возлагалась ответственность за допущенное ранее налоговое правонарушение. Если такое правонарушение было обнаружено, но производство по делу не велось или был пропущен срок привлечения к ответственности, или во взыскании санкций было отказано, последующее налоговое правонарушение не может считаться повторным.
* Новое правонарушение должно быть совершено в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции за аналогичное нарушение, т.к. по истечении этого срока лицо считается ранее не подвергавшимся ответственности за налоговое правонарушение.

При наличии обстоятельства, отягчающего ответственность правонарушителя, суд увеличивает размер штрафа, предусмотренного соответствующей статьей Налогового кодекса РФ, в два раза.[[23]](#footnote-23)

Если судом будет установлено хотя бы одно смягчающее ответственность обстоятельство, размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным законом за совершение данного налогового правонарушения.[[24]](#footnote-24) Статья 112 НК РФ прямо называет два вида обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Это совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств и совершение налогового правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. При этом перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, законом не ограничен. Как следует из подпункта 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ, смягчающими суд может признать и другие обстоятельства, которые непосредственно относятся к совершенному правонарушению.

Но даже при установлении в действиях или бездействии лица всех признаков состава налогового правонарушения оно не может быть подвергнуто мерам ответственности, если истек установленный статьей 113 НК РФ срок давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение. Этот срок равен 3 годам, которые исчисляются либо со дня совершения правонарушения, либо со дня, следующего после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение (применительно к налоговым правонарушениям, предусмотренным статьями 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога» НК РФ).

Выявленные налоговым органом факты налоговых правонарушений должны подтверждаться документально. В зависимости от совершенного правонарушения таким подтверждением могут быть копии документов налогоплательщика, декларации или объяснения налогоплательщиков, документы других лиц (например, извещения банков об открытии счета), протоколы опроса свидетелей, заключения экспертов и т.д. В определенных случаях факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть обязательно зафиксирован в акте, подписанном уполномоченными должностными лицами налогового органа. Акты и другие документы, подтверждающие факты нарушения законодательства о налогах и сборах, представляются для рассмотрения руководителю налогового органа. По результатам рассмотрения этих материалов может выноситься решение:

* о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля;
* об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
* о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения состоит из 3-х частей: вводной; описательной, где указываются обстоятельства совершенного налогового правонарушения, подтверждающие их документы, дается оценка представленных привлекаемым к ответственности лицом объяснений и доказательств; и резолютивной, содержащей выводы относительно рассмотренного дела, влекущие за собой соответствующие правовые последствия, с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих данные нарушения и применяемые меры ответственности.

Действующее налоговое законодательство устанавливает, что налоговые санкции могут быть взысканы с налогоплательщиков только в судебном порядке. При этом должен быть соблюден досудебный порядок урегулирования спора о применении мер ответственности за налоговое правонарушение – после вынесения решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган обязан предложить ему добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции (таким предложением можно считать решение о привлечении к ответственности). В том случае, если привлекаемое к ответственности лицо отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило 10-дневный срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции.

Налоговый кодекс РФ в статье 115 устанавливает срок давности взыскания налоговых санкций, т.е. срок, в течение которого налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции. Этот срок не должен превышать 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта, иначе суд откажет в удовлетворении требований о взыскании санкций.

Обязанность доказательства обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

За несвоевременную уплату начисленных налогов и других обязательных платежей начисляется пеня в установленном законодательством размере (процентная ставка пени равна одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,1% в день) за каждый календарный день просрочки платежа, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Пеня на суммы неуплаченной пени и финансовых санкций не начисляется. При взыскании недоимки по суду начисление пени прекращается со дня вынесения судом решения об обращении взыскания сумм неуплаченных налогов на доходы налогоплательщика. Также не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить из-за того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Суммы финансовых санкций перечисляются на специальные счета. Федеральным законом от 27.12.2000 № 150-ФЗ установлено, что в 2001 году суммы штрафов, применяемых в качестве налоговых санкций, предусмотренных статьями 116, 117, 118, 124, 125, 126, 128, 129, 129.1, 132, 134 и 135.1, а также пунктами 1 и 2 статьи 120 части первой НК РФ, зачисляются в федеральный бюджет, бюджеты соответствующих субъектов Российской Федерации и местные бюджеты в следующем объеме: федеральный бюджет – 50%, бюджеты соответствующих субъектов Российской Федерации и местные бюджеты – 50%.

* 1. **АНАЛИЗ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ С БЮДЖЕТОМ, ПРОБЛЕМЫ ОПТИМИЗАЦИИ**

Характеристика предприятия:

Полное название: Закрытое Акционерное Общество «Центропечать»

# ИНН 7703021543

Юридический адрес: 123100, г. Москва, ул. Анатолия Живова, д. 10, стр. 2.

Государственная регистрация 21 декабря 1994г.

Начало финансово-хозяйственной деятельности – 1 полугодие 1995г.

Аффилированные лица: ООО «Логос-Центр» – 50%, ЗАО «Московская правда» – 34,3% Уставного капитала.

Среднесписочная численность работающих составляет 303 человека.

Фирма ЗАО «Центропечать» занимается распространением печатной продукции. Являясь одной из самых крупных розничных сетей, имеет 154 торговых точки (киоска) во всех административных округах г. Москвы.

Земельных участков в собственности у организации нет. Земельные участки по г. Москве под установку киосков используются в соответствии с Декларациями и Договорами краткосрочной аренды, выданными Московским земельным комитетом.

Видами деятельности организации является оптовая и розничная продажа периодических печатных изданий и книжной продукции, сдача имущества в аренду, оказание информационно-консультационных услуг, комиссионная торговля.

В фирме ведется раздельный учет затрат по реализации товаров, а также по видам деятельности (оказание услуг, торговая деятельность), что отражено в учетной политике предприятия.

Для целей налогообложения предприятие использует метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) – по моменту отгрузки продукции и предъявлению покупателю (заказчику) расчетных документов.

Списание произведенных расходов осуществляется пропорционально торговой выручки от реализации (или пропорционально торговой наценке – для торговли)

Согласно учетной политике амортизация по основным средствам производится в течение нормативного срока их использования по нормам, утвержденным Постановлением СМ СССР от 22.10.1990г. № 1072. [22]

При определении налогооблагаемой базы фирма пользуется следующими льготами:

- по налогу на добавленную стоимость: в соответствии с НК РФ часть II гл. 21 ст. 149 п. 3 подпункт 17, 21 от НДС освобождаются обороты по реализации продукции средств массовой информации всем потребителям, в т.ч. через розничную сеть.

- по налогу на прибыль в соответствии с инструкцией Госналогслужбы РФ « О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» от 15.06.2000 г. № 62 п. 4.7 не подлежит налогообложению прибыль, полученная от распространения периодических печатных изданий и книжной продукции в части, зачисляемой в федеральный бюджет.

Фирма не является получателем бюджетного финансирования, также не получает и не использует государственную помощь, предоставляемую коммерческим организациям, являющимся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов, в т.ч. в виде ресурсов, отличных от денежных средств. Таким образом, взаимоотношения предприятия с бюджетом проходят только через налогообложение. При этом предприятие имеет право использовать все предоставляемые законодательством льготы по уплате установленных налогов.

Анализ данных взаимоотношений позволил выявить ряд особенностей, характерных для рассматриваемого предприятия, а также внести ряд предложений по оптимизации налогообложения, рассмотреть пути минимизации налогов и наиболее полного использования льгот.

Минимизация налогов компании не имеет ничего общего с уклонением от уплаты налогов. И когда действующее законодательство позволяет в определенных случаях уменьшить (или вообще сократить до нуля) суммы налоговых выплат, организация имеет полное право этим воспользоваться. Итак, можно предложить следующее.

В организации не используется ускоренный метод начисления амортизации на активную часть основных средств, в частности на компьютерную технику. Хотя, Минэкономики России в своем письме от 17.01.2000г. № МВ-32/6-51 «О применении ускоренной амортизации на персональные компьютеры» [17] отнесло персональные компьютеры к активной части основных фондов, по которым можно начислять ускоренную амортизацию, порядок применения механизма которой утвержден постановлением Правительства РФ от 19.08.1994г. № 967. [21] При применении ускоренной амортизации, единые нормы амортизационных отчислений для целей налогообложения увеличиваются в 2 раза. Использование ускоренного метода начисления амортизации на компьютерную технику позволило бы предприятию сократить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а также привело бы к уменьшению налога на имущество.

В настоящее время предприятия могут использовать для целей налогообложения метод определения выручки «по отгрузке» или «по оплате». Учитывая, насколько остро в нашей стране стоит проблема неплатежей, предприятиям целесообразно платить налоги «по оплате». Но, как отмечалось ранее, ЗАО «Центропечать» согласно утвержденной учетной политике уплачивает налоги по методу начисления, т.е. «по отгрузке», и в то же время у организации числится значительная дебиторская задолженность покупателей. Таким образом, фирма обязана перечислять все налоги в бюджет еще до того, как реально получает денежные средства за проданную продукцию, что, на мой взгляд, не лучшим образом сказывается на ее финансовом положении.

Статья 236 НК РФ предоставляет возможность сокращения сумм налогов, перечисляемых в государственные социальные фонды. Так, любые выплаты организации в пользу физических лиц за счет чистой прибыли не облагаются единым социальным налогом (ЕСН). Такое положение кодекса позволяет частично заработную плату работникам платить за счет чистой прибыли, не начисляя при этом ЕСН. Так как предельная ставка ЕСН (35,6%) больше ставки налога на прибыль, начисление заработной платы за счет чистой прибыли может быть более выгодно, чем отнесение этих выплат на себестоимость. Кроме того, имея как распространитель печатной и книжной продукции льготу по налогу на прибыль в части зачисляемой в федеральный бюджет, ЗАО «Центропечать» может использовать подобный вариант минимизации.

В соответствии с подпунктом «а» пункта 1 статьи 6 Закона № 2116-1 при исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль может быть уменьшена на суммы, направляемые предприятиями отраслей материального производства на финансирование капитальных вложений производственного назначения. В соответствии с пунктом 7 статьи 6 Закона № 2116-1 эта льгота не должна уменьшать налогооблагаемую прибыль более чем на 50%.

Согласно Общесоюзному классификатору «Отрасли народного хозяйства» (ОКОНХ) торговля (код ОКОНХ 71100, 71200) относится к сфере материального производства, поэтому при осуществлении капитальных вложений фирма также имеет право на применение и этой льготы.

Поэтому ЗАО «Цетропечать», начисляя частично заработную плату, например, в виде премий, за счет чистой прибыли, может существенно сэкономить свои платежи в бюджет. Однако, выплаты премиальных из чистой прибыли должны обосновываться внутренней нормативной документацией, причем необходимо, чтобы их нельзя было трактовать как выплаты стимулирующего характера, премии за производственные результаты и т.п. Иначе к организации могут быть предъявлены претензии по поводу занижения налогооблагаемой базы по ЕСН, связанной с неверным определением прибыли.

Пример расчетов приведен в таблице 2.

Таблица 2.

С вступлением в силу 25 главы НК РФ «Налог на прибыль организаций» многие льготы по налогу будут отменены. В частности, льгота, предоставляемая редакциям СМИ, издательствам, информационным агентствам и распространителям печатной продукции. Планируется, что инвестиционная льгота будет действовать еще в течение 10 лет.

В случае отсутствия у организации льгот по налогу на прибыль, использовать данную схему минимизации станет нецелесообразно. Кроме того, отмена льготы на прибыль, полученную от распространения периодических печатных изданий, приведет к значительным финансовым потерям фирмы. Если 25 глава вступит в силу уже с середины 2001г. как документ «улучшающий положение налогоплательщиков», то организация понесет убытки в связи с ростом на 36% налогового бремени, даже с учетом того, что планируется введение единой ставки налога, равной 35%, и открытого перечня расходов, включаемых в себестоимость. Остается надеяться, что в соответствии со статьей 5 НК РФ глава «Налог на прибыль организаций» не вступит в силу ранее начала нового налогового периода, т.е. 1 января 2002 года.[[25]](#footnote-25)

## 

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Финансовый план государства взаимосвязан с финансовыми планами предприятий и некоммерческих организаций. Финансовый план предприятия, представляющий собой баланс доходов и расходов, включает раздел «Взаимоотношения с бюджетом», где отражаются платежи в бюджет и ассигнования из бюджета. Финансовые планы некоммерческих организаций, находящихся в государственном или муниципальном ведении, основываются на смете расходов, утверждаемой вышестоящим ведомством – конкретным распорядителем данной бюджетной статьи расходов. В случае коммерческой деятельности у таких бюджетных организаций появляются доходы, которые образуют дополнительный источник средств, облагаются налогами и расходуются на нужды своего развития.

Доходы бюджета представляют собой финансовые каналы аккумуляции в бюджетной системе страны значительной части денежных поступлений, выражающих экономические отношения между государством (органами власти), с одной стороны, и юридическими лицами и гражданами, с другой. В основу формирования доходной части бюджета положены налоговые методы. Налоговые поступления по источникам образования подразделяются на налоги с юридических лиц и налоги с населения. Таким образом, экономическое содержание доходов бюджета определяется объектами денежных отношений, являющихся источниками формирования доходной базы бюджетной системы. Это валовой внутренний продукт, части которого в форме прибыли выступают источником безвозмездного формирования (посредством налогового механизма) бюджетных доходов. На предприятия возложена обязанность своевременно и в полном объеме осуществлять причитающиеся с них платежи в бюджет. К субъектам, виновным в совершении налогового правонарушения, применяется налоговая ответственность – предусмотренные Налоговым кодексом РФ налоговые санкции в виде денежных взысканий (штрафов).

С другой стороны, из бюджета финансируются затраты на развитие экономики, обеспечение безопасности страны, поддержание науки. За счет бюджетных средств содержатся многие необходимые отрасли социального обслуживания населения – просвещение, здравоохранение, социальное обеспечение.

Государственной финансирование производится на безвозвратной основе за счет средств бюджетных и внебюджетных фондов. Посредством такого финансирования государство целенаправленно перераспределяет финансовые ресурсы между производственной и непроизводственной сферами, отраслями экономики и территориями страны, между формами собственности, отдельными группами и слоями населения, и т.д.

Кроме того, предприятиям при осуществлении ими целевых расходов, имеющих большое значение для государства, могут предоставляться бюджетные субсидии, ссуды и инвестиционный налоговый кредит.

В организациях должно проводиться налоговое планирование с целью оптимизации налогообложения, наиболее полного использования предоставляемых законодательством льгот.

В настоящее время налоговая система продолжает реформироваться. В соответствии с основами законодательства о налогах и сборах принимаемые законы должны быть законами прямого действия, поэтому отмена ныне действующих многочисленных инструкций, постановлений и прочих подзаконных актов значительно облегчит жизнь налогоплательщиков. Также продолжается совершенствование структуры существующих налогов путем продолжения линии на ее упрощение. Кроме установления четкого порядка исчисления налогов и уменьшения общего их количества, планируется плавное снижение налогового бремени плательщиков, предоставление предприятиям большей свободы при формировании финансовых результатов. Однако либерализация ставок налогов должна проходить постепенно, т.к. это приведет к снижению поступлений в бюджет (Снижение удельного веса налогов в ВВП всего на 1% означает потерю бюджетных доходов как минимум на 3%, что в нынешних условиях означало бы допустить сознательный подрыв доходной базы бюджета и обострение проблем финансирования бюджетных расходов, причем без каких-либо серьезных оснований рассчитывать на существенный оздоровительный эффект финансов реального сектора и рост производства [42]). Идет процесс снижения льгот. Сегодня налоговые льготы разъедают нашу налоговую систему, и одним из стратегических направлений совершенствования налоговой политики будет всемерное их сокращение. Это позволит не только компенсировать выпадающие при отмене отдельных налогов бюджетные доходы, поставить вопрос о последующем поэтапном снижении налоговых ставок, но и в определённой степени восстановить принцип равномерности и справедливости распределения налогового бремени. Налоговые льготы нарушают этот принцип по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями, поскольку льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других (при условии, что в бюджет в виде налогов должна поступить вполне определённая сумма). Кроме того, налоговые льготы, как правило, недостаточно эффективны и зачастую не достигают тех целей, ради которых они вводились, являясь при этом питательной средой для всевозможных злоупотреблений. Поэтому, не отрицая налоговые льготы в целом, их число следует резко сократить, оставив лишь самые необходимые. При этом государство должно обладать информацией о том, какова «цена налоговых льгот», т. е. о том, какие суммы не поступают в бюджет из-за их существования, и контролировать ситуацию.

Сократив число и объём налоговых льгот, можно увеличить налоговую базу, а это позволит поэтапно снижать налоговые ставки. Такая стратегическая линия была выбрана, в частности, администрацией президента США Р. Рейгана. Сократив налоговые льготы и несколько снизив налоговые ставки, правительству США удалось не только оживить экономику, но и получить дополнительные средства в федеральный бюджет и сократить бюджетный дефицит. Расчёты Министерства финансов показывают, что в России таким способом можно добиться ещё более впечатляющих результатов.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс часть I (ФЗ от 31.07.1998 № 146-ФЗ)
2. Налоговый кодекс часть II (ФЗ от 05.08.2000 № 117-ФЗ)
3. ФЗ от 05.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесение изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»
4. ФЗ от 29.12.2000 № 166-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»
5. ФЗ от 27.12.2000 № 150-ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год»
6. ФЗ от 31.07.1998 № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»
7. ФЗ от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»
8. ФЗ от 18.07.1995 № 108-ФЗ «О рекламе»
9. Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», с изменениями и дополнениями
10. Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость», с изменениями и дополнениями
11. Закон РФ от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» », с изменениями и дополнениями
12. Закон РФ от 18.10.1991 № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации», с изменениями и дополнениями
13. Закон РФ от 13.12.1991 № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий», с изменениями и дополнениями
14. Закон г. Москвы от 17.03.1999 № 14 «О налоге с продаж», с изменениями и дополнениями
15. Письмо от 20.11.2000 № 26-1-15/1550 «О порядке уплаты НДС и единого социального налога организациями после введения в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации», с изменениями и дополнениями
16. Письмо от 05.07.1999 № ВГ-6-02/531 «О налогообложении единым налогом организаций-комиссионеров, перешедших на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»
17. Письмо от 17.01.2000 № МВ-32/6-51 «О применении механизма ускоренной амортизации на персональные компьютеры»
18. Письмо Госналогинспекции по г. Москве 30 декабря 1992 г. N 11-07/6882 "О налоге на рекламу», с изменениями и дополнениями
19. Приказ от 20.10.2000 № БГ-3-03/361 «О внесении изменений в Инструкцию МНС России от 04.04.2000 № 59 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в Дорожные фонды»
20. Приказ от 19.12.2000 № БГ-3-03/441 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 22 «Акцизы» Налогового кодекса Российской Федерации»
21. Постановление от 19.08.1994 № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов»
22. Постановление от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР»
23. Постановление Правительства РФ от 05.08.1992 № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли»
24. Инструкция от 15.06.2000 № 62 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций», с изменениями и дополнениями
25. Инструкция от 04.04.2000 № 59 «О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в Дорожные фонды», с изменениями и дополнениями
26. Инструкция от 08.06.1995 № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий», с изменениями и дополнениями
27. Инструкция от 11.10.1995 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», с изменениями и дополнениями
28. Агурбаш Н. Система государственной поддержки малого предпринимательства.// Финансовый бизнес. – 2000, № 11-12. С. 40-49.
29. Амуржуева О.В. Экономика для всех. – М.: Экономика, 1997.
30. Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность. – М.: ООО НПО Вычислительная математика и информатика, 2001.
31. Брызгалин А.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части 1. – М.: Анатика-Пресс, 1999.
32. Булатов А.С. Экономика. Учебник. – М.: БЕК, 1997.
33. Власьевич Ю.Е., Бартенев С.А. Экономика России: эффекты и парадоксы. - М.: БЕК, 1995.
34. Гладышева Ю. Платите зарплату из чистой прибыли.// Московский бухгалтер. – 2001, № 4. С. 87-91
35. Грицына В., Курнышева И. Особенности инвестиционного процесса.// Экономист. – 2000, № 3. С. 15-16.
36. Гуленина И.В., Захарова М.И. Ускоренная амортизация персональных компьютеров.// Главбух. – 2000, № 9. С.12-13.
37. Дадашев А.З., Черник Д.Г. Финансовая система России. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997.
38. Дубов В.В. Действующая налоговая система и пути ее совершенствования.//Финансы. – 1997, № 4. С. 22-24.
39. Ефимова О.В. Финансовый анализ. – М.: Бухгалтерский учет, 1998.
40. Иванеев А. Налоговая составляющая бюджета.// Финансовый бизнес. – 2000, № 4(78)
41. Кокурин Д. Государственное финансирование инновационной деятельности.// Финансовый бизнес. – 2000, № 11-12. С. 37-39.
42. Логвина А. К вопросу об устойчивости бюджетно-налоговой системы.// Экономист. – 2000, № 3.
43. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. Практикум. – М.: ИНФРА-М, 2000
44. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России.//Мировая экономика и международные отношения. – 1996, №4
45. Никитина В. Мы скоро будем жить по-новому.//Московский бухгалтер. – 2001, № 5. С. 33-37.
46. Оленин А.Е. Инвестиционный налоговый кредит.// Консультант. – 2001, № 1. С.26-29.
47. Петров Ю. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к необходимому минимуму.// Российский экономический журнал. – 1995, № 11.
48. Петров Ю., Афонина С., Жукова М., Карапетян А., Сафаулина Ж. Коллизии налоговой системы и налоговый кодекс. Российский экономический журнал. № 5-6, 1996.
49. Романовский М.В., Врублевская О.В. Бюджетная система Российской Федерации. Учебник. – М.: ЮРАЙТ, 1999.
50. Тюрина А.В. ФПГ: правовое обеспечение инвестиционной деятельности.// Финансы и кредит. - 2000, № 1(61). С. 38-40.
51. Хритиан В.Ф. О направлениях развития налоговой реформы.// Финансы. – 1997, № 4. С.29
52. Черник Д.Г. Налоги. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000.
53. Черник Д.Г., Дадашев А.З. Налоговая система России. Учебное пособие. – М.: АКДИ Экономика и жизнь, 1999.
54. Э. Хейнсоо. Еще раз о странах без налогов и с льготным налоговым режимом.// Мировая экономика и международные отношения. – 1995, № 2.
55. Эдвин Дж.Долан. Макроэкономика. – Санкт-Петербург: Литера плюс, 1997
56. Internet resources: www.consultant.ru

www.gni.mos.ru

www.garant.ru

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

1. А. Смит «Исследование о природе и причинах богатства народов» [↑](#footnote-ref-1)
2. п. 5 ст. 12 НК РФ [↑](#footnote-ref-2)
3. Федеральный закон от 27.12.2000г. № 150-ФЗ [↑](#footnote-ref-3)
4. Введено Федеральным законом от 31.12.1995 № 227-ФЗ [↑](#footnote-ref-4)
5. Введено Федеральным законом от 31.07.1998 № 143-ФЗ [↑](#footnote-ref-5)
6. Положение утверждено Постановлением Правительства Российской Федера­ции от 5 августа 1992 г. №552. [↑](#footnote-ref-6)
7. Ст.9 закона г. Москвы от 29.11.2000 № 35 (в редакции закона № 4 от 07.02.2001) [↑](#footnote-ref-7)
8. ФЗ от 06.01.1999г. № 10-ФЗ (Данная льгота действует до 31.12.2001г. и утрачивает силу с 1.01.2002г. – Ст.3 Федерального закона № 10-ФЗ)

   [↑](#footnote-ref-8)
9. Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» [10] [↑](#footnote-ref-9)
10. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и организаций которых применяется данная норма, определяется федеральным органом исполнительной власти, регулирующим отношения Российской Федерации с иностранными государствами и международными организациями, совместно с Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. [↑](#footnote-ref-10)
11. Федеральный закон от 29.12.2000 N 166-ФЗ [4] [↑](#footnote-ref-11)
12. п. 3 ст. 168 НК РФ [↑](#footnote-ref-12)
13. При оформлении документов на товары (работы, услуги), не подлежащие об­ложению НДС, на них ставится штамп или делается надпись "Без налога на добавленную стоимость" [↑](#footnote-ref-13)
14. Вводится в действие с 1 января 2002г. (статья 3 Федерального закона от 05.08.2000 N 118-ФЗ [3]) [↑](#footnote-ref-14)
15. п. 4 ст. 149 НК РФ [↑](#footnote-ref-15)
16. ст. 13 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ [↑](#footnote-ref-16)
17. ст. 183 НК РФ [↑](#footnote-ref-17)
18. ст. 11 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ [↑](#footnote-ref-18)
19. Закон РФ от 24.07.1998г. № 125-ФЗ [↑](#footnote-ref-19)
20. Федеральный закон от 18 июля 1995г. № 108-ФЗ [8] [↑](#footnote-ref-20)
21. Федеральный закон от 11.10.1991г. № 1738-1 [11] [↑](#footnote-ref-21)
22. Ст. 106 НК РФ [↑](#footnote-ref-22)
23. согласно п. 4 ст. 114 НК РФ [↑](#footnote-ref-23)
24. согласно п. 3 ст. 114 НК РФ [↑](#footnote-ref-24)
25. Согласно п. 1 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении 1 месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода. Исключение составляют акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, снижающие размеры ставок налогов или иным образом улучшающие положение налогоплательщиков, - они могут иметь обратную силу (п. 4 ст. 5 НК РФ). [↑](#footnote-ref-25)