

Серия «Управляем сами»

**НАЛОГОВЫЕ
ДОХОДЫ
МУНИЦИПАЛЬНЫХ
ОБРАЗОВАНИЙ**

Новосибирск, 2011



МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ АССОЦИАЦИЯ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ СУБЪЕКТОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ «СИБИРСКОЕ СОГЛАШЕНИЕ»

УЧРЕЖДЕНИЕ РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ НАУК
ИНСТИТУТ ФИЛОСОФИИ И ПРАВА СО РАН

УЧРЕЖДЕНИЕ РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ НАУК
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ ПРОМЫШЛЕННОГО
ПРОИЗВОДСТВА

Серия «Управляем сами»

НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ

НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

СИБИРСКОЕ КНИЖНОЕ ИЗДАТЕЛЬСТВО

2011

УДК 352.07:336.22(572.1/.5) (075.9)
ББК 65.261.784 (253)я77
Н 23

*Утверждено к печати Координационным советом по местному самоуправлению
Межрегиональной ассоциации экономического взаимодействия субъектов
Российской Федерации «Сибирское соглашение» и научно-методическим
Советом по специальности «Государственное и муниципальное управление»
Сибирского федерального округа*

Редакционная коллегия:

В.А. Толоконский, В.В. Гончаров, Л.Е. Бурда, В.И. Псарев, С.М. Черданцев,
А.Л. Асеев, Д.Ф. Мезенцев, В.И. Иванков, А.Б. Карлин, В.М. Кресс,
В.В. Кулешов, Л.В. Кузнецов, Л.К. Полежаев, Е.В. Репина-Гаврикова,
В.В. Наговицын, А.Г. Тулеев, В.А. Юрченко, В.И. Сайдаков

Авторский коллектив:

Д.В. Куницын, Е.М. Куницына, В.Н. Аксенов, В.Н. Лисица, А.В. Панченко,
В.И. Псарев, Е.С. Сеницына, Н.В. Сушенцева, Т.Н. Черепкова

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор И.В. Князева
доктор экономических наук, профессор О.П. Мамченко
доктор юридических наук, профессор А. В. Цихоцкий

Н23 Налоговые доходы муниципальных образований: Научно-методическое пособие / Д.В. Куницын, Е.М. Куницына, В.Н. Аксенов, В.Н. Лисица, А.В. Панченко, В.И. Псарев, Е.С. Сеницына, Н.В. Сушенцева, Т.Н. Черепкова. – Новосибирск, 2011. – 496 с.

ISBN 978-5-904795-21-4

Книга содержит теоретические и практические вопросы налогообложения, налогового администрирования и проведения налоговой политики в муниципальных образованиях. Особое внимание уделено вопросам оценки и прогнозирования налогового потенциала, а также методикам планирования налоговых поступлений в местные бюджеты.

Пособие дополняет серию книг «Управляем сами», подготовленных при активной поддержке аппарата полномочного представителя Президента Российской Федерации в Сибирском федеральном округе и Межрегиональной ассоциации экономического взаимодействия субъектов Российской Федерации «Сибирское соглашение». Книга предназначена для глав местных администраций, руководителей и специалистов финансовых органов местного самоуправления, депутатов представительных органов местного самоуправления, а также широкого круга граждан, заинтересованных в изучении вопросов формирования налоговых доходов в муниципальных образованиях.

© Авторский коллектив, 2011

© Исполнительный комитет (учреждение) Межрегиональной ассоциации экономического взаимодействия субъектов Российской Федерации «Сибирское соглашение», 2011

СОДЕРЖАНИЕ

ПРИНЯТЫЕ ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	8
ВВЕДЕНИЕ	9
Раздел 1. БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	11
Глава 1. Бюджет и бюджетная система Российской Федерации	11
1.1. Структура бюджетной системы Российской Федерации	11
1.2. Принципы бюджетной системы Российской Федерации	14
1.3. Доходы бюджетов различных уровней в Российской Федерации	20
1.4. Порядок зачисления налогов и сборов в бюджеты (внебюджетные фонды)	28
Глава 2. Фискальный федерализм и разграничение налоговых полномочий	34
2.1. Понятие и сущность фискального федерализма	34
2.2. Принципы распределения налоговых полномочий по уровням бюджетной системы	37
2.3. Модели построения фискального федерализма и распределение налоговых полномочий в зарубежных странах	43
Раздел 2. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	59
Глава 3. Экономическая сущность налогообложения	59
3.1. Понятие, сущность и элементы налога	59
3.2. Виды налогов и способы их классификации	67
3.3. Функции налогов	70
Глава 4. Теоретические основы налогообложения	73
4.1. Принципы налогообложения	73
4.2. Методы налогообложения	77
4.3. Способы исчисления и уплаты налогов	80
4.4. Эффекты налогообложения	82
Глава 5. Основы налоговой системы Российской Федерации	86
5.1. Основы правового регулирования налоговых отношений	86
5.2. Порядок установления и изменения налогов и сборов	89
5.3. Участники налоговых отношений в налоговой системе Российской Федерации	92
5.4. Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов	96

5.5. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	99
Раздел 3. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	106
Глава 6. Федеральные налоги, сборы, обязательные платежи в Российской Федерации.	106
6.1. Налог на добавленную стоимость	106
6.2. Акцизы	115
6.3. Налог на прибыль организаций	121
6.4. Страховые взносы в государственные внебюджетные социальные фонды	129
6.5. Налог на доходы физических лиц	137
6.6. Платежи за пользование природными ресурсами	141
6.7. Государственная пошлина	147
Глава 7. Региональные налоги в Российской Федерации	150
7.1. Транспортный налог	150
7.2. Налог на имущество организаций	152
7.3. Налог на игорный бизнес	155
Глава 8. Местные налоги в Российской Федерации	157
8.1. Земельный налог	157
8.2. Налог на имущество физических лиц	193
Глава 9. Специальные налоговые режимы	211
9.1. Единый сельскохозяйственный налог	211
9.2. Упрощенная система налогообложения	214
9.3. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	220
9.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	222
Раздел 4. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	226
Глава 10. Налоговое администрирование как особый вид государственной деятельности	226
10.1. Понятие налогового администрирования	226
10.2. Принципы, методы и функции налогового администрирования ...	228
10.3. Субъекты и объекты налогового администрирования	229
Глава 11. Налоговые органы как субъект налогового администрирования	230
11.1. Понятие и структура налоговых органов	230
11.2. Права и обязанности налоговых органов	239
Глава 12. Государственная регистрация и учет налогоплательщиков в налоговых органах	243

12.1. Правовые и организационные основы государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей	243
12.2. Процедура проведения государственной регистрации юридических лиц	246
12.3. Процедура государственной регистрации индивидуальных предпринимателей	250
12.4. Учет налогоплательщиков и иных обязанных лиц в территориальных налоговых инспекциях	253
12.5. Учет налогоплательщиков в специализированных инспекциях	256
Глава 13. Контроль над исполнением обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов в Российской Федерации	261
13.1. Формы и методы налогового контроля	261
13.2. Выездная проверка как форма налогового контроля	262
13.3. Камеральная проверка как форма налогового контроля	266
13.4. Дополнительные формы налогового контроля	268
Глава 14. Урегулирование налоговой задолженности и инициирование процедуры банкротства	273
14.1. Способы обеспечения налоговой обязанности	273
14.2. Этапы взыскания налоговой задолженности	279
14.3. Банкротство как способ урегулирования налоговой задолженности	287
Раздел 5. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ...	295
Глава 15. Налоговая политика Российской Федерации	295
15.1. Понятие, виды и основные задачи налоговой политики государства	295
15.2. Основные направления налоговой политики государства в Российской Федерации	300
Глава 16. Налоговая политика органов местного самоуправления	302
16.1. Налоговые полномочия органов местного самоуправления	302
16.2. Основные направления, приемы и методы налоговой политики органов местного самоуправления	308
16.3. Развитие и становление системы местного налогообложения в России	315
16.4. Перспективы развития системы местного налогообложения в Российской Федерации	324
Глава 17. Государственная и муниципальная политика по пресечению уклонения от уплаты налогов	335

17.1. Причины уклонения от уплаты налогов	335
17.2. Налоговые риски как фактор уклонения от уплаты налогов	341
17.3. Способы уклонения от уплаты налогов	349
17.4. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов	351
Глава 18. Оценка и прогнозирование налогового потенциала муниципальных образований	359
18.1. Понятие и сущность налогового потенциала территории	359
18.2. Методы оценки налогового потенциала территории	363
18.3. Информационная основа оценки и прогнозирования налогового потенциала муниципальных образований	376
18.4. Особенности оценки налогового потенциала муниципальных образований	385
18.5. Налоговый паспорт как инструмент оценки налогового потенциала региона и муниципальных образований	390
Глава 19. Планирование и прогнозирование налоговых доходов муниципальных образований	401
19.1. Методика и направления анализа налоговых поступлений	401
19.2. Методические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений	404
19.3. Методика планирования поступлений земельного налога	412
19.4. Методика планирования поступлений налога на имущество физических лиц	416
19.5. Методика планирования поступлений налога на доходы физических лиц	419
19.6. Методика планирования поступлений единого налога на вмененный доход	425
Глава 20. Установление налоговых льгот на местном уровне	428
20.1. Виды налоговых льгот и порядок их установления	428
20.2. Практика установления муниципальными образованиями льгот по земельному налогу	437
20.3. Практика установления муниципальными образованиями льгот по налогу на имущество физических лиц	443
20.4. Практика установления пониженного коэффициента К ₂ по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности	449
20.5. Методика оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам	461

Глава 21. Межведомственное взаимодействие органов местного самоуправления при реализации налоговых полномочий	472
21.1. Особенности взаимодействия муниципалитетов с налоговыми органами	472
21.2. Особенности взаимодействия органов местного самоуправления с иными субъектами	477
Приложения	482
Приложение № 1	482
Приложение № 2	486
Приложение № 3	489

ПРИНЯТЫЕ ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации.

ВВП – валовой внутренний продукт.

ВРП – валовой региональный продукт.

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации.

ЕГРИП – Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей.

ЕГРН – Единый государственный реестр налогоплательщиков.

ЕГРОКС – Единый государственный реестр объектов капитального строительства.

ЕГРП – Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц.

ЕНВД – единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

ЕСН – единый социальный налог.

ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог.

Закон о местном самоуправлении – Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации».

ИНН – идентификационный номер налогоплательщика.

КПП – код причины постановки на учет.

НДС – налог на добавленную стоимость.

НДФЛ – налог на доходы физических лиц.

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации.

ПК МО – программный комплекс «Муниципальные образования».

РНС – репрезентативная налоговая система.

СНР – совокупные налогооблагаемые ресурсы.

СРП – соглашение о разделе продукции.

УСН – упрощенная система налогообложения.

ФНС – Федеральная налоговая служба.

ФОТ – фонд оплаты труда.

☑ – пример, пояснение.

📖 – цитата, текст, взятый из указанного источника.

ВВЕДЕНИЕ

Серия методических, учебно-методических и научно-методических пособий «Управляем сами» изначально предполагала, что их читателями будут специалисты органов государственного управления, местного самоуправления, преподаватели, студенты по специальности «Государственное и муниципальное управление» и просто люди, не равнодушные к тому, как живет и развивается их малая Родина – городской округ, муниципальный район, городское, сельское поселение, объединенные общим понятием – «муниципальное образование». Это предопределило, что тема финансовой и экономической основы развития муниципальных образований тем или иным образом освещалась почти во всех ранее изданных работах.

Однако, как показала практика, этого оказалось не достаточно. Правовое регулирование налоговых отношений за последние десятилетия переживает кардинальные изменения. Произошла кодификация законодательства о налогах и сборах, результатом которой стало принятие первой и второй частей Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), сократился перечень действующих налогов и сборов, упростился порядок их исчисления и уплаты. Так, по состоянию на 1 ноября 2010 г. в Российской Федерации установлены 8 федеральных налогов и сборов, 3 региональных и 2 местных налога, а также 4 специальных налоговых режима, тогда как до 2001 г. данный перечень насчитывал 46 налогов и сборов. На момент издания настоящей работы остался только один местный налог – налог на имущество физических лиц, порядок взимания которого пока не установлен частью второй НК РФ.

Совершенствование современной налоговой системы Российской Федерации пошло по пути внедрения новой модели взимания земельного налога, основанного на определении кадастровой стоимости земли, перехода на страховую модель финансирования социальных расходов, введения плоской шкалы налога на доходы физических лиц, перехода на единую методику определения момента формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. И, наконец, по пути кардинальной реформы системы налогового администрирования, направленной, прежде всего, на обеспечение защиты законных прав и интересов налогоплательщиков. Все это потребовало переосмысления места налоговых доходов

местного самоуправления в бюджетной системе страны и субъектов Российской Федерации.

В результате проведения реформы местного самоуправления в Российской Федерации увеличилось количество муниципальных образований. Ограниченность финансовых ресурсов и расширение компетенции органов местного самоуправления, связанное с увеличением вопросов местного значения и наделением органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями, заставили органы местного самоуправления более тщательно подходить к разработке и практической реализации эффективной налоговой политики на своих территориях.

Это потребовало от специалистов органов местного самоуправления совершенствования знаний в области теоретических основ налогообложения, основ налоговой системы Российской Федерации, принципов налогового администрирования, планирования и прогнозирования налоговых доходов. Настоящая работа дает им такую возможность.

Необходимо отметить, что выбранная авторами форма изложения материала в виде научно-методического пособия решает и другую, не менее важную задачу – дает возможность специалистам органов государственного управления, местного самоуправления, ученым, преподавателям и студентам (будущим специалистам органов территориального управления) строить свою работу и профессиональную подготовку на единой понятийной и методической основе.

Настоящая работа дополняет серию книг «Управляем сами». Мы благодарим авторский коллектив, проделавший большую работу по обобщению значительного массива федеральных, региональных законов, научной литературы и практического опыта субъектов Российской Федерации Сибирского федерального округа и выражаем надежду, что книга позволит главам местных администраций, руководителям и специалистам финансовых органов местного самоуправления, депутатам представительных органов местного самоуправления подробно разобраться в теоретических и практических вопросах налогообложения. Это должно, по нашему мнению, помочь им избежать ошибок при разработке и реализации налоговой политики муниципальных образований, обеспечивая эффективное функционирование местного самоуправления на благо всех жителей Сибири.

Редакционная коллегия

Раздел 1. БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 1. Бюджет и бюджетная система Российской Федерации

1.1. Структура бюджетной системы Российской Федерации

Бюджет является основой финансовых ресурсов страны и является единственным источником финансовых средств, находящихся в непосредственном распоряжении государственных и муниципальных органов. Бюджетная система – главное звено финансовой системы государства. Она включает:

- федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;
- бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;
- местные бюджеты, первым уровнем которых являются бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, а вторым уровнем – бюджеты городских и сельских поселений.

С точки зрения правовой формы в России федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов разрабатываются и утверждаются в форме федеральных законов, бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов – в форме законов субъектов Российской Федерации, местные бюджеты – в форме муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований.

Федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов предназначены для исполнения расходных обязательств Российской Федерации. Федеральный бюджет и свод консолидированных бюджетов субъектов РФ (без учета межбюджетных транс-

фертов между этими бюджетами) образуют консолидированный бюджет Российской Федерации.

Бюджет субъекта Российской Федерации (региональный бюджет) и бюджет территориального государственного внебюджетного фонда предназначены для исполнения расходных обязательств субъекта Федерации. В региональных бюджетах отдельно предусматриваются средства, направляемые на исполнение расходных обязательств субъектов РФ, возникающих в связи с реализацией полномочий по предметам ведения субъектов Федерации и полномочий по предметам совместного ведения, и расходных обязательств субъектов РФ, осуществляемых за счет субвенций из федерального бюджета. Бюджет субъекта РФ и свод бюджетов муниципальных образований, входящих в его состав (без учета межбюджетных трансфертов между этими бюджетами), образуют консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации.

Местный бюджет является основой финансов любого муниципального образования. Он представляет собой форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для обеспечения задач и функций, отнесенных к предметам ведения местного самоуправления. Именно его средства выступают источником финансирования местных потребностей. Величина и степень сбалансированности местного бюджета во многом определяют возможности социально-экономического развития территории.

В соответствии со ст. 14 БК РФ и ч. 1 ст. 52 Закона о местном самоуправлении каждое муниципальное образование имеет собственный бюджет. Использование органами местного самоуправления иных форм образования и расходования денежных средств для исполнения расходных обязательств муниципальных образований не допускается.

В настоящее время система местных бюджетов России включает два уровня – бюджеты муниципальных районов и городских округов, а также бюджеты поселений (городских и сельских). Они составляют соответственно третий и четвертый уровни бюджетной системы страны.

Бюджет муниципального района (районный бюджет) и свод бюджетов городских и сельских поселений, входящих в состав муници-

пального района (без учета межбюджетных трансфертов), образуют консолидированный бюджет муниципального района. В качестве составной части бюджетов городских и сельских поселений могут быть предусмотрены сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов (внутригородских территорий), не являющихся поселениями. Порядок разработки, утверждения и исполнения указанных смет определяется органами местного самоуправления соответствующих поселений самостоятельно. Таким образом, в систему местных бюджетов входят бюджеты поселений, муниципальных районов, городских округов (либо внутригородских территорий города федерального значения) и сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, не являющихся поселениями. Система местных бюджетов субъектов Российской Федерации представлена на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Система местных бюджетов в РФ

Являясь разновидностью бюджета в целом как экономической категории, местные бюджеты выступают компонентом муниципальной финансовой политики. С одной стороны, бюджет становится основным источником финансирования социальной сферы и инфраструктурного обустройства соответствующей территории. С другой – доходная часть бюджета ставится в зависимость от эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, расположенных на территории муниципального образования. В связи с этим можно гово-

речь о бюджете как об экономическом методе управления территорией. Через данный фонд денежных средств осуществляется влияние на процессы общественного воспроизводства, проводится мониторинг экономических процессов на территории муниципального образования, а также контролируются полнота и своевременность поступления финансовых ресурсов в распоряжение органов местного самоуправления.

1.2. Принципы бюджетной системы Российской Федерации

Функционирование бюджетной системы России базируется на ряде основополагающих начал – принципов, закрепленных в ст. 28 БК РФ. Данные принципы представляют собой исходные идеи, базовые правила, которые определяют сущность такого института, как бюджетная система. Перечень и содержание каждого из закрепленных в бюджетном законодательстве принципов приведено в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Принципы бюджетной системы Российской Федерации

Принцип	Содержание принципа
Единства бюджетной системы	<p>Единство:</p> <ul style="list-style-type: none"> - бюджетного законодательства; - принципов организации и функционирования бюджетной системы; - форм бюджетной документации и бюджетной отчетности; - бюджетной классификации; - санкций за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации; - порядка исполнения судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы. <p>Единый порядок:</p> <ul style="list-style-type: none"> - установления и исполнения расходных обязательств; - формирования доходов и осуществления расходов бюджетов;

Принцип	Содержание принципа
Разграничения доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов между бюджетами бюджетной системы	<p>- ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности бюджетов бюджетной системы и бюджетных учреждений.</p> <p>Закрепление доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов за бюджетами различных уровней, а также определение полномочий органов государственной власти (органов местного самоуправления) и органов управления государственными внебюджетными фондами по формированию доходов бюджетов, источников финансирования дефицитов бюджетов и установлению и исполнению расходных обязательств публично-правовых образований.</p>
Самостоятельности бюджетов	<p>Право и обязанность органов государственной власти и органов местного самоуправления самостоятельно:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обеспечивать сбалансированность соответствующих бюджетов и эффективность использования бюджетных средств; - осуществлять бюджетный процесс (за исключением случаев, предусмотренных БК РФ). <p>Право органов государственной власти и органов местного самоуправления:</p> <ul style="list-style-type: none"> - устанавливать в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах налоги и сборы, доходы от которых подлежат зачислению в соответствующие бюджеты бюджетной системы; - в соответствии с БК РФ самостоятельно определять формы и направления расходования средств бюджетов (за исключением расходов, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет межбюджетных субсидий и субвенций из других бюджетов); - предоставлять средства из бюджета на исполнение расходных обязательств, устанавливаемых иными органами государственной власти и органами местного самоуправления, исключительно в форме межбюджетных трансфертов.

Принцип	Содержание принципа
<p data-bbox="148 879 340 1027">Равенства бюджетных прав субъектов РФ, муниципальных образований</p> <p data-bbox="148 1358 340 1407">Полноты отражения доходов, рас-</p>	<p data-bbox="370 220 982 858"> Недопустимость: - установления расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет доходов и источников финансирования дефицитов других бюджетов бюджетной системы, одновременно за счет средств двух и более бюджетов бюджетной системы, за счет средств консолидированных бюджетов или без определения бюджета, за счет средств которого должно осуществляться исполнение соответствующих обязательств; - введения в действие в течение текущего финансового года органами государственной власти и органами местного самоуправления изменений законодательства, приводящих к увеличению расходов и (или) снижению доходов других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации без внесения изменений в законы (решения) о соответствующих бюджетах, предусматривающих компенсацию увеличения расходов, снижения доходов; - изъятия дополнительных доходов, экономии по расходам бюджетов, полученных в результате эффективного исполнения бюджетов. </p> <p data-bbox="370 879 982 1177"> Определение бюджетных полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, установление и исполнение расходных обязательств, формирование налоговых и неналоговых доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, определение объема, форм и порядка предоставления межбюджетных трансфертов в соответствии с едиными принципами и требованиями, установленными БК РФ. </p> <p data-bbox="370 1182 982 1337"> Договоры и соглашения между органами государственной власти РФ и органами государственной власти субъектов РФ, органами государственной власти и органами местного самоуправления, не соответствующие БК РФ, являются недействительными. </p> <p data-bbox="370 1358 982 1407"> Все доходы, расходы и источники финансирования дефицитов бюджетов в обязательном порядке и в полном </p>

Принцип	Содержание принципа
ходов и источников финансирования дефицитов бюджетов	объеме отражаются в соответствующих бюджетах.
Сбалансированности бюджета	Объем предусмотренных бюджетом расходов должен соответствовать суммарному объему доходов бюджета и поступлений источников финансирования его дефицита, уменьшенных на суммы выплат из бюджета, связанных с источниками финансирования дефицита бюджета и изменением остатков на счетах по учету средств бюджетов. При составлении, утверждении и исполнении бюджета уполномоченные органы должны исходить из необходимости минимизации размера дефицита бюджета.
Результативности и эффективности использования бюджетных средств	При составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств.
Общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов	<p>Расходы бюджета не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета и источниками финансирования дефицита бюджета, если иное не предусмотрено законом (решением) о бюджете в части, касающейся:</p> <ul style="list-style-type: none"> - субвенций и субсидий, полученных из других бюджетов бюджетной системы; - средств целевых иностранных кредитов (заимствований); - добровольных взносов, пожертвований, средств самообложения граждан; - расходов бюджета, осуществляемых в соответствии с международными договорами (соглашениями) с участием РФ; - расходов бюджета, осуществляемых за пределами территории РФ; - отдельных видов неналоговых доходов, предлагаемых к

Принцип	Содержание принципа
Прозрачности (открытости)	<p>введению (отражению в бюджете) начиная с очередного финансового года.</p> <p>Обязательное опубликование в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полноту представления информации о ходе исполнения бюджетов, а также доступность иных сведений о бюджетах по решению законодательных (представительных) органов государственной власти, представительных органов муниципальных образований.</p> <p>Обязательную открытость для общества и средств массовой информации:</p> <ul style="list-style-type: none"> - проектов бюджетов; - процедур рассмотрения и принятия решений по проектам бюджетов, в том числе по вопросам, вызывающим разногласия либо внутри законодательного (представительного) органа государственной власти (представительного органа муниципального образования), либо между законодательным (представительным) органом государственной власти (представительным органом муниципального образования) и исполнительным органом государственной власти (местной администрацией). <p>Стабильность и (или) преемственность бюджетной классификации РФ, а также обеспечение сопоставимости показателей бюджета отчетного, текущего и очередного финансового года.</p>
Принцип достоверности бюджета	<p>Надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории и реалистичность расчета доходов и расходов бюджета.</p>
Адресности и целевого характера бюджетных средств	<p>Бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования.</p>

Принцип	Содержание принципа
Подведомственности расходов бюджетов	<p>Получатели бюджетных средств вправе получать бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств только от главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, в ведении которого они находятся.</p> <p>Главные распорядители (распорядители) бюджетных средств не вправе распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств распорядителям и получателям бюджетных средств, не включенным в перечень подведомственных им распорядителей и получателей.</p> <p>Распорядитель и получатель бюджетных средств могут быть включены в перечень подведомственных распорядителей и получателей бюджетных средств только одного главного распорядителя бюджетных средств.</p> <p>Подведомственность получателя бюджетных средств главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств возникает в силу закона, нормативного правового акта Президента РФ, Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, местной администрации.</p>
Единства кассы	<p>Зачисление всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат с единого счета бюджета, за исключением операций по исполнению бюджетов, осуществляемых в соответствии с нормативными правовыми актами органов государственной власти РФ, субъектов РФ, муниципальными правовыми актами органов местного самоуправления за пределами территории соответственно РФ, субъекта РФ, муниципального образования, а также операций, осуществляемых в соответствии с валютным законодательством РФ.</p>

Каждый из приведенных принципов сформулирован в результате осмысления отечественного и зарубежного опыта построения и функционирования бюджетных систем на различных исторических этапах. Формулировки этих принципов требовали их нормативного закрепления.

Следование всем принципам бюджетной системы России край-

не важно на каждом уровне бюджетного устройства: федеральном, региональном и местном. Однако нередко именно на местном уровне формальная их реализация не полностью отвечает смыслу и содержанию того или иного принципа. Например, едва ли не основным ценностным ориентиром функционирования бюджетной системы является принцип прозрачности (открытости), который подразумевает размещение в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полноту предоставления информации о ходе исполнения бюджетов, а также доступность иных сведений о бюджетах и открытость принятия решений в бюджетной сфере. Исключение из общего принципа прозрачности (открытости) делается только для секретных статей, которые могут утверждаться только в составе федерального бюджета.

Тем не менее на местном уровне зачастую данный принцип реализуется не в полном объеме, например, бюджетная информация нередко доступна лишь депутатам местных представительных органов и работникам местных администраций, а форма ее изложения понятна только специалистам. В то же время еще классики русской финансовой мысли стояли на позициях публичности бюджета, то есть такого его составления, чтобы каждый член общества мог понимать его язык и цифры. Как писал об этом в конце XIX в. французский ученый Р. Сторм, «...право учреждения бюджета является одним из главных атрибутов верховной власти, и в государствах конституционных народ в лице своих представителей имеет право разрешать публичные расходы и доходы не потому, что он платит налоги, а потому, что именно ему принадлежит верховная власть. Поэтому именно народ, как источник верховной власти, должен, в первую очередь, знать о расходах и доходах»¹.

1.3. Доходы бюджетов различных уровней в Российской Федерации

Одним из основных принципов, на основе которых функционирует бюджетная система, является соответствие доходов выполняе-

¹ *Тедеев А.А., Парыгина В.А.* К вопросу о некоторых принципах финансового права: принцип прозрачности (открытости) бюджетной деятельности // *Налоги.* 2010. № 1. С. 11–14.

мым расходным полномочиям. Доходы бюджета в соответствии со ст. 6 БК РФ – это денежные средства, поступающие в бюджет, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. Формирование доходов бюджетов проводится на основании бюджетного законодательства, законодательства о налогах и сборах, законодательства об иных обязательных платежах (ст. 39 БК РФ).

В экономической литературе сложилось множество подходов к группировке и классификации доходов бюджетов по разным основаниям. По социально-экономическому признаку они делятся на доходы от предприятий и организаций различных форм собственности, доходы от государственного имущества и угодий, доходы от внешнеэкономической и другой деятельности, доходы от личных доходов граждан. В средствах бюджета в зависимости от права собственности на них выделяют возвратные и безвозвратные доходы. По назначению доходы могут носить целевой и общий характер. В зависимости от источников поступлений традиционно называют налоговые и неналоговые доходы. Доходы бюджетов в зависимости от уровня бюджетной системы подразделяются на доходы федерального бюджета, субъектов РФ и местных бюджетов.

В дополнение ко всем приведенным классификациям в российском праве с момента формирования нормативно-правовой базы в сфере регулирования бюджетных отношений присутствовало деление доходов субнациональных (в том числе и местных) бюджетов на собственные и регулирующие. Под последними понимались федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в региональные (местные) бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе по разным видам таких доходов. С 2005 г. понятие регулирующих доходов исключено из нормативно-правовой базы, однако продолжает использоваться в экономической литературе и исследованиях. Под собственными доходами бюджетов понимаются налоговые доходы, неналоговые доходы и доходы, полученные бюджетами в виде безвозмездных поступлений, за исключением субвенций.

Исходя из подхода, закрепленного в БК РФ, доходы бюджетов

образуются за счет налоговых, неналоговых доходов и безвозмездных поступлений. Состав каждого из этих видов доходов и принципы их распределения между уровнями бюджетной системы приведены на рис. 1.2.

Распределение налоговых доходов между бюджетами различных уровней осуществляется в соответствии с нормативами распределений, установленными бюджетным законодательством. Действующие в настоящее время нормативы распределения налоговых доходов приведены в приложении № 1. При их установлении были максимально учтены основные принципы разделения доходов от поступивших налогов и сборов между уровнями бюджетной системы (обложение наиболее мобильной, «масштабной», зависящей от экономической конъюнктуры и неравномерно размещенной налоговой базы на более высоком уровне и проч.) с учетом российских особенностей.

В соответствии со ст. 55 Закона о местном самоуправлении к собственным доходам местных бюджетов относятся:

- 1) средства самообложения граждан;
- 2) доходы от местных налогов и сборов;
- 3) доходы от региональных и федеральных налогов и сборов, закрепленные бюджетным законодательством;
- 4) безвозмездные перечисления из бюджетов других уровней, включая дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных образований, иные средства финансовой помощи из бюджетов других уровней и другие безвозмездные перечисления;
- 5) доходы от имущества, находящегося в муниципальной собственности;
- 6) часть прибыли муниципальных предприятий и часть доходов от оказания органами местного самоуправления и муниципальными учреждениями платных услуг, остающаяся после уплаты налогов и сборов;
- 7) штрафы, установление которых в соответствии с федеральным законом отнесено к компетенции органов местного самоуправления;
- 8) добровольные пожертвования;
- 9) иные поступления в соответствии с федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и решениями органов местного самоуправления.

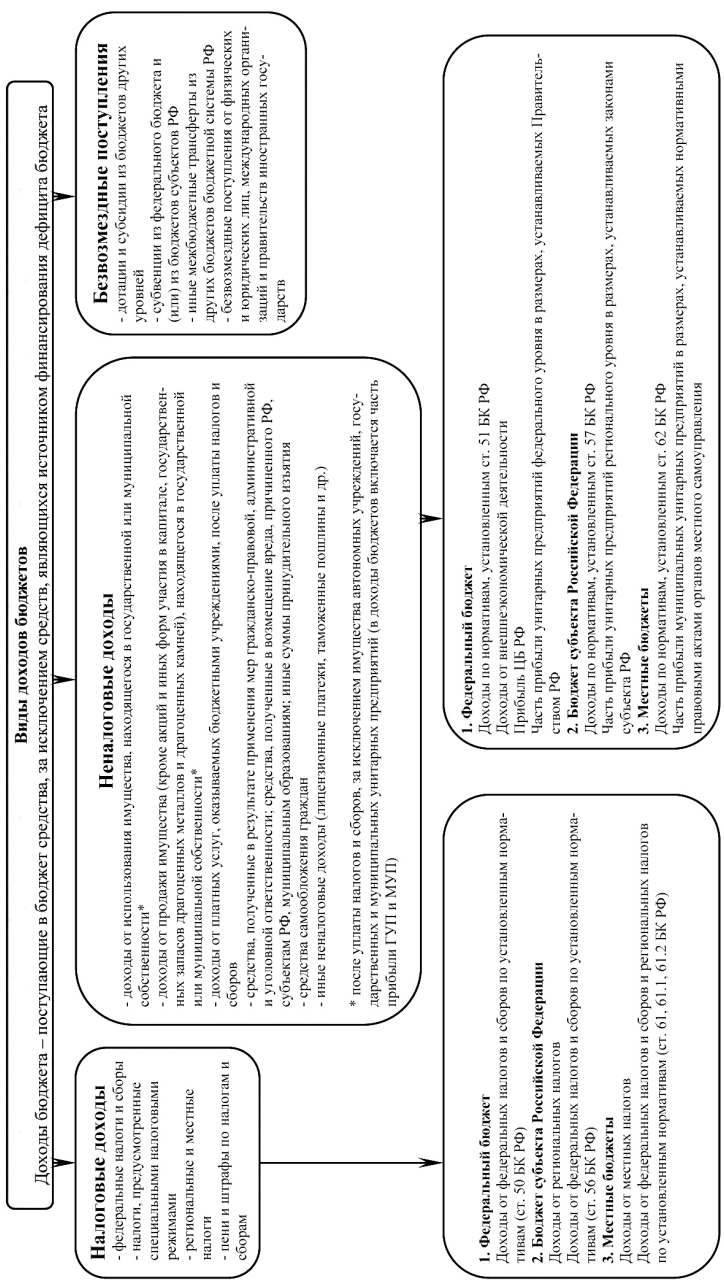


Рис. 1.2. Виды доходов бюджетов различных уровней

Таблица 1.2

Налоговые доходы местных бюджетов в 2010 г.

Вид дохода	Распределение поступлений (в %) в бюджеты		
	муниципальных районов	городских округов	поселений
<i>Местные налоги</i>			
Земельный налог	100*	100	100
Налог на имущество физических лиц	100*	100	100
<i>Федеральные налоги и сборы, а также налоги, взимаемые в связи с применением специальных налоговых режимов</i>			
Налог на доходы физических лиц	20 30*	30	10
Государственная пошлина	100**	100**	100***
Единый налог на вмененный доход	90	90	–
Единый сельскохозяйственный налог	30 60*	60	30

* – взимаемый с межселенных территорий;

** – по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, мировыми судьями (за исключением Верховного Суда РФ);

- за государственную регистрацию транспортных средств, за внесение изменений в выданный ранее паспорт транспортного средства, за выдачу или продление срока действия акта технического осмотра транспортного средства, за выдачу государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит», свидетельства на высвободившийся номерной агрегат, отличительного знака участника международного дорожного движения, талона о прохождении государственного технического осмотра транспортного средства, водительского удостоверения, временного разрешения на право управления транспортными средствами, справок, подтверждающих получение водительского удостоверения или временного разрешения на право управления транспортными средствами, свидетельства о соответствии конструкции транспортного средства требованиям безопасности дорожного движения, за прием квалификационных экзаменов на получение права на управление транспортными средствами;

- за выдачу разрешения на установку рекламной конструкции;
 - за выдачу органом местного самоуправления муниципального района специального разрешения на движение по автомобильной дороге транспортного средства, осуществляющего перевозки опасных, тяжеловесных и (или) крупногабаритных грузов;
 - за предоставление лицензий на розничную продажу алкогольной продукции, выдаваемых органами местного самоуправления.
- ***- за совершение нотариальных действий должностными лицами органов местного самоуправления, уполномоченными на совершение нотариальных действий, за выдачу органом местного самоуправления поселения специального разрешения на движение по автомобильной дороге транспортного средства, осуществляющего перевозки опасных, тяжеловесных и (или) крупногабаритных грузов.

В местные бюджеты зачисляются налоговые доходы от местных налогов, а также федеральных налогов и сборов, в том числе налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, и (или) региональных налогов по нормативам отчислений, установленным органами государственной власти субъектов Российской Федерации в соответствии со ст. 58 БК РФ и нормативам отчислений, установленным представительными органами муниципальных районов в соответствии со ст. 63 БК РФ.

Органы государственной власти субъектов Российской Федерации имеют право устанавливать дополнительные отчисления от отдельных федеральных и региональных налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, в местные бюджеты. Нормативы этих отчислений должны быть едиными для всех муниципальных образований, относящихся к одному типу (поселение, муниципальный район, городской округ), и устанавливаться законом субъекта Российской Федерации на неограниченный срок. При этом норматив отчислений от таких налогов, установленный для городского округа, должен быть равен сумме нормативов, закрепленных за поселением и муниципальным районом конкретного субъекта Российской Федерации. Аналогичные возможности и критерии установления нормативов отчислений от федеральных, региональных и (или) местных налогов и сборов в бюджеты поселений предоставлены представительным органам муниципальных районов. Обязательным условием установ-

ления единых нормативов является их установление на бессрочной основе.

Данное требование не распространяется на налог на доходы физических лиц, нормативы отчислений от которого могут быть едиными и (или) дополнительными и устанавливаться законом субъекта Российской Федерации о бюджете на очередной финансовый год на ограниченный срок на основании ст.ст. 58, 137 и 138 БК РФ. Органы государственной власти субъекта Российской Федерации обязаны установить единые и (или) дополнительные нормативы отчислений в местные бюджеты от НДФЛ, в размере не менее 10% налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта от указанного налога.

Важное место в финансовом обеспечении органов местного самоуправления занимают неналоговые доходы, так как в теории они в меньшей степени связаны с изменениями федерального и регионального законодательства и в большей степени иллюстрируют эффективность работы органов местного самоуправления с муниципальной собственностью.

Неналоговые доходы местных бюджетов учитываются и формируются в соответствии со ст.ст. 41–46 БК РФ, в том числе за счет:

- доходов от использования имущества, находящегося в муниципальной собственности, за исключением имущества муниципальных автономных учреждений, а также имущества муниципальных унитарных предприятий;

- доходов от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале), находящегося в муниципальной собственности, за исключением имущества муниципальных автономных учреждений, а также имущества муниципальных унитарных предприятий;

- доходов от платных услуг, оказываемых муниципальными бюджетными учреждениями;

- части прибыли муниципальных унитарных предприятий, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей, в размерах, определяемых в порядке, установленном муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В местные бюджеты зачисляется также плата за негативное воздействие на окружающую среду, доходы от продажи и использования земельных участков, плата за пользование водными объектами. Состав иных видов неналоговых доходов местных бюджетов и их распределение между бюджетами муниципальных районов, городских округов и поселений представлены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Распределение неналоговых доходов местных бюджетов

Муниципальные районы	Городские округа	Поселения
Плата за негативное воздействие на окружающую среду 40%		-
Доходы от продажи земельных участков, государственная собственность на которые не разграничена		
По земельным участкам, расположенным: - в границах межселенных территорий – по нормативу 100%; - в границах поселений, – по нормативу 50%	По земельным участкам, расположенным в границах городских округов, – по нормативу 80%	По земельным участкам, расположенным в границах поселений, – по нормативу 50%
Доходы от передачи в аренду земельных участков, государственная собственность на которые не разграничена, а также средства от продажи права на заключение договоров аренды указанных земельных участков		
По земельным участкам, расположенным: - в границах межселенных территорий – по нормативу 100%; - в границах поселений, – по нормативу 50%	По земельным участкам, расположенным в границах городских округов – по нормативу 80%	По земельным участкам, расположенным в границах поселений, – по нормативу 50%
Плата за пользование водными объектами в зависимости от права собственности на водные объекты		
Доходы от продажи земельных участков, находящихся в федеральной собственности, осуществление полномочий РФ по управлению и распоряжению которыми передано органам государственной власти субъектов РФ, – по нормативу не менее 50%, если законодательством соответствующего субъекта РФ не установлено иное		
По земельным участкам, расположенным на межселенных территориях	По земельным участкам, расположенным в границах городских округов	По земельным участкам, расположенным в границах поселений
Доходы от передачи в аренду земельных участков, которые находятся в федеральной собственности, и осуществление полномочий РФ по управлению и распоряжению которыми передано органам государственной власти субъектов РФ, а также доходы от продажи прав на заключение договоров аренды таких земельных участков – по нормативу не менее 50%, если законодательством соответствующего субъекта РФ не установлено иное		
По земельным участкам, расположенным на межселенных территориях	По земельным участкам, расположенным в границах городских округов	По земельным участкам, расположенным в границах поселений
Доходы от продажи объектов недвижимого имущества одновременно с занятыми такими объектами недвижимого имущества земельными участками, которые находятся в федеральной собственности и осуществление полномочий РФ по управлению и распоряжению которыми передано органам государственной власти субъектов РФ, – по нормативу не менее 50%, если законодательством соответствующего субъекта Российской Федерации не установлено иное		
По объектам, расположенным на межселенных территориях	По объектам, расположенным в границах городских округов	По объектам, расположенным в границах поселений

Еще одним возможным доходным источником местных бюджетов являются средства самообложения граждан. Под средствами самообложения граждан в соответствии со ст. 56 Закона о местном

самоуправлении понимаются разовые платежи граждан, осуществляемые для решения конкретных вопросов местного значения. Средства самообложения граждан в теории должны использоваться для решения таких вопросов местного значения, которые затрагивают интересы всего местного сообщества, т.е. всего населения муниципального образования. Таким вопросом, например, являются создание условий для массового отдыха населения и обустройство мест такого отдыха. Вопросы введения и использования средств самообложения граждан могут решаться только на местном референдуме (сходе граждан). Размер платежей в порядке самообложения граждан устанавливается в абсолютной величине равным для всех жителей муниципального образования. Отдельным категориям граждан, численность которых не может превышать 30% от общего числа жителей муниципального образования, размер платежей может быть уменьшен.

Однако на практике реализация указанных положений законодательства о сборе средств самообложения граждан вызывает ряд сложностей, связанных прежде всего с необходимостью проведения местного референдума. Проведение референдума (схода граждан) – достаточно трудоемкий процесс, требующий финансовых вложений, и при недостаточной явке граждан принятие решения в форме референдума может повлечь необоснованные расходы.

Важно отметить, что показатели налоговых и неналоговых доходов используются при проведении расчетов в рамках межбюджетных отношений. Налоговые доходы от местных налогов и налоговые доходы от федеральных и региональных налогов и сборов, переданных по единым и (или) дополнительным нормативам, являются базой для определения бюджетной обеспеченности муниципальных образований в целях получения финансовой помощи для последующего выравнивания бюджетной обеспеченности из региональных фондов финансовой поддержки. Неналоговые доходы в расчете бюджетной обеспеченности не применяются.

1.4. Порядок зачисления налогов и сборов в бюджеты (внебюджетные фонды)

В соответствии с действующим российским законодательством полный комплекс мероприятий по учету и распределению поступ-

лений между бюджетами различных уровней осуществляют органы Федерального казначейства. Статья 40 БК РФ предусматривает, что доходы от федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, иных обязательных платежей, других поступлений, являющихся источниками формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их распределения. Порядок учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 сентября 2008 г. № 92н.

Учет поступлений в валюте РФ (кроме таможенных платежей и нефтегазовых доходов) и их распределение между бюджетами осуществляется на счетах, открытых территориальным органам Федерального казначейства в подразделениях расчетной сети Центрального банка Российской Федерации для учета поступлений и их распределения между бюджетами (счет органа Федерального казначейства).

Общий порядок действий органов Федерального казначейства по учету и распределению поступлений приведен на рис. 1.3.

Так, для перечисления в бюджетную систему Российской Федерации платежей, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, территориальными органами Федерального казначейства открыты счета на балансовом счете 40101 «Доходы, распределяемые органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы Российской Федерации».

Учет и распределение налоговых поступлений между бюджетами ведется на основании расчетных документов по кодам бюджетной классификации (КБК). В целях единства бюджетной политики, своевременного составления и исполнения бюджетов бюджетной системы Минфином России утверждены Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации (Приказ от 30 декабря 2009 г. № 150н). Структура КБК доходов бюджета и пример ее представления представлена на рис. 1.4.

I. Орган Федерального казначейства последовательно:

1. Получает из банка выписку по счету органа Федерального казначейства с приложением расчетных документов

2. Группирует поступления за операционный день по кодам бюджетной классификации

3. Осуществляет перерасчет распределенных поступлений, подлежащих перечислению в бюджеты, с учетом сведений, содержащихся в расчетных документах, за исключением документов на перечисление (взыскание) из бюджетов

4. Осуществляет расчет поступлений, подлежащих перечислению (взысканию) из бюджетов на основании документов на перечисление (взыскание), представленных администраторами поступлений в бюджет и (или) финансовыми органами

5. Оформляет Справки органа Федерального казначейства о поступлениях

6. Осуществляет перерасчет распределенных поступлений, подлежащих перечислению в бюджеты, с учетом рассчитанных сумм на перечисление (взыскание) из бюджетов

7. Оформляет Заявки на возврат плательщикам ошибочно перечисленных сумм поступлений, принадлежность которых к доходам бюджетов не установлена, а также поступлений, предназначенных к уплате на счет органа Федерального казначейства другого субъекта РФ

8. Оформляет для отправки в банк расчетные документы на перечисление средств, необходимых для осуществления возврата (зачета) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата

9. Оформляет Заявку на перечисление средств, необходимых для осуществления возврата (зачета, уточнения) акцизов на нефтепродукты и акцизов на алкогольную продукцию

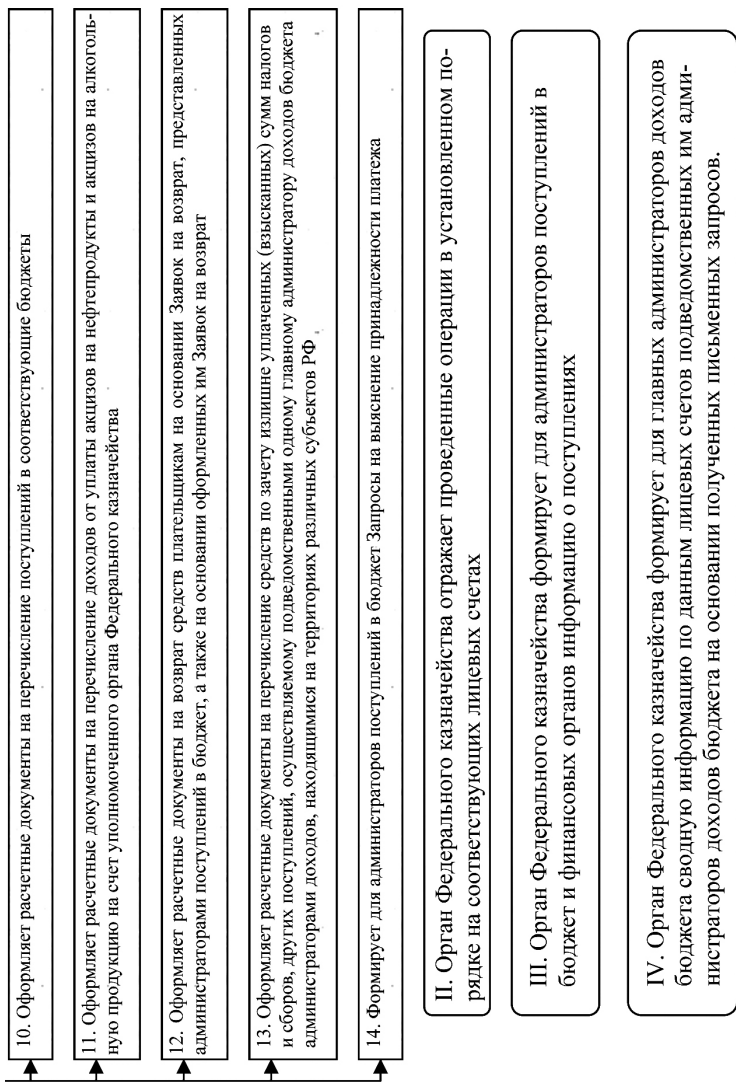


Рис. 1.3. Учет и распределение сумм поступлений в бюджеты органами Федерального казначейства

1			2										3				4				
Главный администратор доходов бюджета			Виды доходов										Подвид дохода				Классификация операций сектора государственного управления, относящихся к доходам бюджетов				
			группа	подгруппа	статья	подстатья		элемент													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		
н а п р и м е р																					
1	8	2	1	0	1	0	2	0	2	1	0	1	1	0	0	0	1	1	0		
ФНС России			Налоговые и неналоговые доходы		Налоги на прибыль, доход		Налог на доходы физических лиц		НДФЛ по ставке 13% (кроме налога, уплаченного с доходов от предпринимательской деятельности)			Отражают полномочий по установлению ставок налога федеральными органами власти			Сумма основного платежа				Налоговые доходы		

Рис. 1.4. Структура кода доходов бюджетной классификации

Правильность и своевременность зачисления средств, поступивших в уплату налогов или сборов, зависит от корректности заполнения налогоплательщиками платежных документов на перечисление указанных сумм. Правила указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей утверждены Приказом Минфина России от 24 ноября 2004 г. № 106н (далее – Правила). Решающее значение для распределения сумм поступлений от налогоплательщиков имеет правильное заполнение реквизитов получателя платежа (администратора доходов бюджета) и реквизитов, позволяющих идентифицировать платеж. Эта информация указывается в полях 13–17, 61, 103 и 104–110 платежных поручений (см. рис. 1.5).

(13)				БИК		(14)							
Банк получателя				Сч. №		(15)							
				ИНН (61)		КПП (103)		(17)					
(16)				Сч. №									
Получатель				Вид оп.		(18)		Срок плат.		(19)			
				Наз. пл.		(20)		Очер. плат.		(21)			
				Код		(22)		Рез. поле		(23)			
(104)		(105)		(106)		(107)		(108)		(109)		(110)	
(24)													
Назначение платежа													

Рис. 1.5. Фрагмент платежного поручения

В соответствии с Правилами, оформление одного расчетного документа допускается только по одному налогу (сбору) согласно классификации доходов бюджетов. В одном расчетном документе по одному КБК может указываться только один показатель основания платежа и типа платежа. Правила отражения иных показателей приведены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Порядок заполнения отдельных реквизитов при оформлении платежных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей

Код поля документа	Отражаемая информация
16	Получатель платежа (администратор доходов – налоговый орган, на подведомственной территории которого осуществляется уплата налога или сбора)
61	ИНН получателя платежа (администратора доходов)
103	КПП получателя платежа (администратора доходов)
104	Код бюджетной классификации
105	Код ОКАТО муниципального образования, на территории которого мобилизуются денежные средства от уплаты налога (сбора) в бюджетную систему Российской Федерации
106	Основание платежа (двухзначный код), например: ТП – платежи текущего года; ЗД – добровольное погашение задолженности по истекшим налоговым периодам при отсутствии требования об уплате налогов от налогового органа; ТР – погашение задолженности по требованию налогового органа; АП – погашение задолженности по акту проверки; АР – погашение задолженности по исполнительному документу
107	Десятизначный показатель налогового периода для указания периодичности уплаты налога (месячной, квартальной, полугодовой или годовой) в формате «число, месяц, год». При этом в 1-м и 2-м знаках отражают периодичность уплаты, которая указывается следующим образом: МС – месячные платежи; КВ – квартальные платежи; ПЛ – полугодовые платежи; ГД – годовые платежи. Например, «МС.02.2010»; «КВ.01.2010»; «ПЛ.02.2010»; «ГД.00.2010». Налоговый период указывается для платежей текущего года, а также при добровольной уплате доначисленного налога (сбора) за истекший налоговый период при отсутствии требования об уплате налогов (сборов) от налогового органа. При уплате отсроченной, рассроченной, реструктурируемой задолженности, погашении приостановленной к взысканию задолженности, погашении задолженности по требованию об уплате налогов (сборов) от налогового органа или погашении задолженности в связи с введением внешнего указывается конкретная дата, которая взаимосвязана с показателем основания платежа. Если платеж осуществляется с целью погашения задолженности по акту проведенной проверки или исполнительному документу, то в показателе налогового периода проставляется ноль
108	Номер документа, на основании которого производится уплата налога (сбора) или иного платежа. При уплате текущих платежей или добровольном погашении задолженности при отсутствии требования налогового органа об уплате налогов (сборов) в показателе номера документа проставляется ноль
109	Дата документа, на основании которого производится уплата налога (сбора) или иного платежа Для текущих платежей в показателе даты документа указывается дата декларации (расчета), представленной в налоговый орган. При добровольном погашении задолженности при отсутствии требования об уплате налогов (сборов) от налогового органа проставляется ноль. При уплате налога (сбора) в соответствии с требованием от налогового органа проставляется дата требования

Код поля документа	Отражаемая информация
101	Двухзначный показатель типа платежа, который может принимать следующие значения: НС – уплата налога или сбора; ПЛ – уплата платежа; ГП – уплата пошлины; ВЗ – уплата взноса; АВ – уплата аванса или предоплата; ПЕ – уплата пени; ПЦ – уплата процентов; СА – налоговые санкции, установленные НК РФ; АПШ – административные штрафы; ИШ – иные штрафы
24	Дополнительная информация, необходимая для идентификации назначения платежа

Поступления по расчетным документам, в которых не указан или указан несуществующий код бюджетной классификации, не указан или указан несуществующий код ОКАТО муниципального образования, не указано значение ИНН и КПП получателя или указаны значения ИНН и КПП несуществующего получателя, относятся органами Федерального казначейства к невыясненным поступлениям. При этом если расчетные документы по невыясненным поступлениям позволяют органам федерального казначейства определить администратора поступлений в бюджет, то указанные расчетные документы направляются соответствующему администратору для проведения установленных мероприятий.

Глава 2. Фискальный федерализм и разграничение налоговых полномочий

2.1. Понятие и сущность фискального федерализма

Отношения, связанные с формированием бюджетных ресурсов и их расходованием, в федеративном государстве определяются как «фискальный федерализм»¹. Вместе с тем в отечественной литературе зачастую используются и другие термины: «финансово-бюджетный федерализм» (Г.Б. Поляк), «бюджетный федерализм» (Л.Н. Лыкова, В.М. Родионова, В.Г. Пансков, С.С. Ревенко, Н.М. Добры-

¹ См.: Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика / Пер. с англ. М.: Бизнес Атлас, 2009. С. 517-576.

нин), «налогово-бюджетный федерализм» (Д. Аронов, В. Садков), «финансовый федерализм» (О.И. Немкина), «налоговый федерализм» (В.Г. Пансков, И.А. Майбуров). По мнению В.Б. Христенко, терминологическое разнообразие понятий («финансово-бюджетный», «налоговый», «фискальный» и т.д.) объясняется различными подходами авторов к поиску русского эквивалента англоязычного понятия «fiscal federalism»². В некоторых работах эти термины рассматриваются как синонимы более общего понятия «экономический федерализм».

Из теории управления большими многоуровневыми системами известно, что жесткая централизация всех функций и ресурсов на верхнем уровне в конечном счете не улучшает, а ухудшает качество и эффективность всей многоуровневой системы, поскольку лишает нижние эшелоны инициативы и самостоятельности. С позиции управления бюджетными ресурсами на первом плане должны стоять задачи не распределения налоговых доходов, а разграничения налоговых полномочий, поскольку расширение налоговых полномочий субъектов Российской Федерации:

- позволяет сократить разрыв между интересами налогоплательщиков и возможностями органов власти субъектов Российской Федерации предоставлять общественные блага в обмен на уплату налогов;

- способствует усилению ответственности представителей региональной власти перед налогоплательщиками за результаты своей социально-экономической деятельности;

- способствует повышению их самостоятельности и инициативы при формировании доходов региональных бюджетов, что особенно актуально в условиях дефицита федерального и региональных бюджетов, вызванного финансово-экономическим кризисом;

- способствует сокращению транзакционных издержек и снижает коррупционную составляющую при перераспределении бюджетных ресурсов за счет уменьшения объема вторично перераспределяемых финансовых ресурсов.

² См.: Христенко В.Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы. М., 2002. С. 7.

Под налоговым федерализмом следует понимать законодательно закрепленный порядок разграничения налоговых полномочий разных уровней власти в федеративном государстве, который предполагает организацию налоговых потоков по соответствующим иерархическим уровням и обеспечивает гармонизацию их налоговых интересов через проведение рациональной и справедливой политики перераспределения финансовых ресурсов в процессе создания общественных благ.

При построении системы налоговых отношений следует учитывать не только федеративный характер российской государственности, но и наличие системы местного самоуправления. Местное самоуправление не позволяет рассматривать публичные финансы исключительно как дуалистическую систему, в которой существуют одна разделительная система налогов (для каждого уровня государственной власти) и совместная система, объединяющая федеральные налоги. Местные налоги и сборы, а также льготы по их уплате устанавливаются представительными органами муниципальных образований самостоятельно, хотя и в пределах прав, предоставленных им налоговым законодательством Российской Федерации. Местные налоги являются не только гарантией финансовой самостоятельности местного самоуправления, но и играют все более заметную роль в формировании общей системы эластичных налогов, обеспечивающей интересы как Российской Федерации, так и входящих в нее субъектов.

Это означает, что само понятие «налоговый федерализм», рассматриваемое как законодательное установление равноправных отношений между федеральным центром и субъектами Российской Федерации при формировании доходов бюджетов всех уровней, должно учитывать не два, а три уровня налоговой системы и исходить из оптимального сочетания налоговых интересов каждого уровня. Поэтому введение федерализма в сферу государственного строительства России как федеративного государства требует гармонизации отношений, реализуемых в процессе разграничения налоговых полномочий различных уровней власти.

В экономической литературе существуют различные подходы к определению качественных признаков и исходных принципов систе-

мы фискального федерализма. Наиболее часто к принципам фискального федерализма относят:³

1) Равноправие всех субъектов Российской Федерации в их финансовых отношениях с центром. Это положение отнюдь не предполагает обязательного единообразия таких отношений. Субъекты Российской Федерации при определенных условиях могут выбирать тот или иной тип отношений с центральным бюджетом при соблюдении законодательно установленных режимов этих отношений;

2) Разграничение сфер финансовой деятельности и ответственности между центром и субъектами Российской Федерации. Речь идет о разграничении на практике сфер финансирования расходов за счет бюджета того или иного уровня. При этом могут иметь место как наличие права финансировать какие-либо расходы вне пределов компетенции того или иного уровня государственной власти, так и отсутствие такого права (или прямой запрет), устанавливаемые законодательно.

3) Самостоятельность бюджетов различных уровней. Данный принцип предполагает, что каждый из бюджетных уровней имеет самостоятельные источники финансирования и право самостоятельно принимать решения о направлениях использования бюджетных средств. Источники финансирования (или доходная, в первую очередь, налоговая база) могут строиться либо на непересекающейся, либо на пересекающейся основе. На практике происходит как закрепление тех или иных объектов налогообложения исключительно за центром или субъектами Российской Федерации, так и закрепление права на налогообложение одних и тех же объектов и за центром, и за субъектами Российской Федерации. Все это может дополняться различными схемами перераспределения налоговых доходов от вышестоящего бюджета к нижестоящему, и наоборот.

2.2. Принципы распределения налоговых полномочий по уровням бюджетной системы

Построение налоговой системы любого государства основывается на распределении налоговых полномочий между уровнями вла-

³ См.: *Лькова Л.Н.* Налоговая система России: общее и особенное. М.: Наука, 2005. С. 321.

сти. Под налоговыми полномочиями обычно понимают законодательно предусмотренные права органа власти того или иного уровня вводить налоги, получать налоговые доходы и администрировать налоги. В соответствии с этими тремя позициями выделяются и три аспекта или три составляющих налоговых полномочий. Во-первых, законодательные полномочия, т.е. право вводить те или иные налоги, устанавливать налоговые ставки, уточнять налоговую базу и корректировать иные элементы законов о налогах. Во-вторых, доходные полномочия, т.е. право формировать доходы бюджета за счет тех или иных налогов. Причем не обязательно в бюджет какого-то уровня будут поступать только те налоги, в отношении которых данный уровень власти имеет установленные законодательные полномочия. И в-третьих, административные полномочия – полномочия администрировать и собирать налоги.

В экономической литературе, в основном в работах, посвященных вопросам экономики общественного сектора, сформировались следующие принципы или критерии распределения налоговых полномочий⁴.

1. Мобильность налоговой базы. При разграничении налоговых полномочий необходимо учитывать степень мобильности облагаемой базы по тому или иному налогу. Принято считать, что чем менее мобильна налоговая база, тем на более низком уровне власти она может облагаться, так как относительное повышение уровня налогообложения такой базы не может повлечь за собой ее миграцию за пределы данной субнациональной юрисдикции. Чем более мобильна налоговая база, тем на более высоком уровне ее необходимо облагать налогами. Традиционно считается, что достаточно высокой степенью активности и мобильности обладают труд и капитал, а самой низкой – имущество в виде недвижимости и природные ресурсы, которые практически вообще не мобильны. С учетом этого более целесообразно закрепление таких объектов налогообложения, как доходы юридических и физических лиц, за общенациональным уровнем (федеральным), а имущество и природные ресурсы – за субнациональным.

2. Равномерность распределения налоговой базы. Суще-

⁴ См.: Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное. М.: Наука, 2005. С. 335.

ственную роль при решении вопроса о распределении налоговых полномочий играет степень равномерности распределения налоговой базы по территории государства или межрегиональной дифференциации налоговой базы. Чем неравномернее распределен налоговый источник или налоговая база по территории страны, тем на более высоком уровне государственной власти должно осуществляться его налогообложение. Виды налоговых баз, которые размещаются относительно равномерно по территории страны, могут облагаться на региональном уровне (например, розничная торговля).

3. Экономическая эффективность. В соответствии с данным критерием отдельные виды активов или облагаемой базы более целесообразно облагать на общенациональном или региональном уровне. Имеется в виду, например, повышение эффективности вследствие масштаба мероприятий или, напротив, экономия на приближении уровня обложения к объекту обложения (эффект масштаба). При прочих равных условиях, чем масштабнее налоговая база, тем на более высоком уровне государственной власти она должна облагаться. Считается, что наиболее трудоемкой для учета является такая налоговая база, как имущество населения и размеры и качество земельных угодий. Из этого следует целесообразность ее обложения на региональном или даже на местном уровне. Учет же, например, доходов юридических лиц может быть налажен в общенациональном масштабе: здесь нет столь значительной местной или региональной специфики соответственно и облагать эти объекты можно на общенациональном уровне.

4. Макроэкономическое регулирование. Для целей макроэкономического регулирования необходимо закрепление за федеральным (общенациональным) уровнем основных налогов, через которые такое может осуществляться. Это касается в первую очередь всех категорий налогов на прибыль и доходы, а также налогов и сборов, исчисляемых в зависимости от размера заработной платы и имеющих целевой социально-пенсионный характер. Циклически устойчивые налоги (налоги с циклически устойчивой налоговой базы) более целесообразно использовать на субнациональном уровне (налоги на имущество, налоги на природные ресурсы, в меньшей степени – разнообразные косвенные налоги, в частности с продаж). Циклически

неустойчивые объекты целесообразно облагать на общенациональном уровне. Тем самым за общенациональным уровнем теоретически остается возможность воздействия на экономический цикл.

5. Межбюджетное регулирование. При распределении налоговых полномочий необходимо учитывать необходимость корректировки через налоговую систему объективно возникающих финансовых дисбалансов в бюджетной системе. Если потребность в расходах на стандартный объем государственных услуг в значительной мере является функцией такой «переменной», как население (численность, плотность населения и т.д.), то объем доходов соответствующих бюджетов имеет существенно более сложную зависимость. Поэтому чем большую долю в доходах бюджетной системы составляют поступления налогов с населения (в первую очередь налогов на товары и услуги, а также налога на доходы физических лиц и его аналогов), а также взимаемых в зависимости от заработной платы или иных форм денежных доходов населения, тем меньше будет размер указанного дисбаланса. В этом случае относительно меньшими окажутся расходы федерального бюджета на финансовую помощь регионам. Однако такое распределение налоговых полномочий в известной степени противоречит некоторым из описанных выше критериев, например, критерию макроэкономического регулирования.

6. Экспорт налогового бремени. Самостоятельную проблему представляет соблюдение границ юрисдикции. При решении вопроса о закреплении того или иного налогового источника за национальным или субнациональным уровнем необходимо учитывать факт возможного переноса налогового бремени за пределы соответствующей юрисдикции. Налоги, введенные одним субъектом Российской Федерации, не должны переноситься на экономических агентов, осуществляющих деятельность на территории другого субъекта Российской Федерации. Так, если допустить введение НДС (или налога с оборота) на уровне субнациональных образований, это приведет к частичному переносу налогового бремени за пределы этого образования. Такой НДС реально будут платить не только жители данного региона, но и связанных с ним «по технологической цепочке».

7. Соблюдение единого экономического пространства.

Распределение налоговых полномочий не должно приводить к возникновению налоговых барьеров на пути движения товаров, труда, перелива капитала и финансовых ресурсов между различными субнациональными образованиями в пределах национального государства. В соответствии с данным критерием субъекты Российской Федерации (регионы) не должны наделяться правом введения ввозных и вывозных пошлин и аналогичных им дополнительных налогов. Считается недопустимым, если один субъект Российской Федерации вводит налог на ввоз продукции в регион (вывоз продукции за пределы региона), поскольку это нарушает единство экономического пространства страны.

Способность и право органов местного самоуправления взимать собственные налоги является необходимым условием их автономии и самостоятельности. Устанавливая местные налоги, представители органов местного самоуправления берут на себя обязательство предоставлять своим гражданам определенный набор бюджетных услуг. Если финансовые средства органов местного самоуправления поступают не прямо от граждан (посредством уплаты местных налогов), а из других источников (например, в виде отчислений от регулирующих налогов или трансфертов), выборным лицам легче снять с себя ответственность за неэффективное использование этих ресурсов. Независимость местных органов, а следовательно, и уровень децентрализации, в значительно большей мере определяется их компетенцией в сфере финансов, чем компетенцией в решении других вопросов или юридическим статусом.

Принцип финансовой самостоятельности местных органов власти закреплен в международных документах. К примеру, Европейская хартия местного самоуправления⁵ констатирует, что органы местного самоуправления являются основой любого демократического строя, что через них наиболее непосредственным образом реализуется право граждан на участие в управлении государственными делами. Деятельность органов местного самоуправления эффектив-

⁵ Ратифицирована Федеральным законом от 11 апреля 1998 г. № 55-ФЗ «О ратификации Европейской хартии местного самоуправления». Вступила в силу для Российской Федерации 1 сентября 1998 г.

на, если они наделены реальными полномочиями. Реализовать эти полномочия можно только при наличии необходимых средств.

Хартия определяет, что финансовые ресурсы органов местного самоуправления должны быть, во-первых, достаточными, т.е. соразмерными полномочиям, предоставленным этим органам конституцией и законами. Во-вторых, финансовые системы, на которых основываются ресурсы органов местного самоуправления, должны быть разнообразными и гибкими. Иными словами, доходы органов местного самоуправления должны быть стабильными, несмотря на изменения условий их деятельности. И, наконец, в-третьих, органы местного самоуправления должны обладать собственными доходами. Хартия определяет, что «по меньшей мере часть финансовых ресурсов органов местного самоуправления должна пополняться за счет местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе определять в пределах, установленных законом» (п. 3 ст. 9).

Другую часть финансовых ресурсов составляют трансферты (в форме дотаций, субсидий, субвенций) из бюджетов других уровней управления. Важнейшим является вопрос о соотношении этих частей, Хартия не определяет, какую долю в бюджете местного органа должны составлять собственные доходы. Этот вопрос в каждой стране может решаться по-разному.

Выдвигают следующие аргументы в обоснование того, что в местные и региональные бюджеты большая часть доходов должна поступать в виде собственных (местных, региональных) налогов.

Во-первых, наиболее бережно и рационально расходуются средства, собранные в качестве местных налогов. Налогоплательщики внимательнее относятся к ним, а не к перечислениям из других бюджетов, поскольку непосредственно ощущают связь между уплатой налогов и получением выгод.

Во-вторых, наличие собственных источников доходов исключает ссылки на недостаточность финансирования как на оправдание бездеятельности местной администрации.

В-третьих, усилия органов власти направлены на реализацию местных программ и не затрачиваются на лоббирование в центральных органах получения необходимых средств.

В-четвертых, контроль за использованием перечислений из других бюджетов ведется на стандартной основе. Это лишает возможности гибко и оперативно учитывать местные особенности.

В-пятых, если доля поступлений из других бюджетов велика и ее размер строго фиксирован, то возможность местных органов реагировать на изменения потребностей минимальна. Например, если трансферты составляют 70% доходов бюджета, то увеличение расходов на 15% потребует 50%-го увеличения собственных доходов. Такое резкое увеличение местных налогов в большинстве случаев невозможно.

Наличие собственных налоговых поступлений в некоторой степени позволяет предвидеть, на какие ресурсы можно рассчитывать в долгосрочной перспективе. Кроме того, если значительная доля ресурсов будет зависеть от решений, принимаемых местными выборными властями, контроль над расходами будет более эффективным.

Не может быть реального самоуправления, если местные власти не могут сами вводить налоги и устанавливать ставки по ним в рамках закона и, при необходимости, в пределах заранее установленного диапазона. Для местных выборных лиц важно иметь такую возможность для осуществления своих полномочий по отношению к своим согражданам. В противном случае будет поставлено под угрозу само понятие местного самоуправления как главной формы осуществления демократии. Именно право изменять взимаемую сумму отличает собственные ресурсы от трансфертов, объем которых, по определению, устанавливается не местной властью, а другим органом.

2.3. Модели построения фискального федерализма и распределение налоговых полномочий в зарубежных странах

Зарубежные страны существенно различаются как пропорциями в распределении хозяйственно-экономических функций, социальных ролей между центральной государственной администрацией и местными органами власти, так и ролью налогов среди источников доходов бюджетов разных уровней.

В зависимости от величины расходов, которые ложатся на бюджеты разных уровней, выделяют три группы стран:

- страны, в которых расходы местных органов власти весьма значительны и составляют 20–30% ВВП, например Дания, Норвегия, Швеция;

- страны со средним уровнем расходов местных органов власти – 20% ВВП, такие как Нидерланды, Великобритания, Италия, Ирландия;

- страны с незначительной долей местных расходов – менее 10% ВВП. К ним относятся Бельгия, Германия, Франция, Португалия, Испания⁶.

Системы местного самоуправления, действующие на сегодняшний день в разных странах, отличаются друг от друга в основном по степени фискальной автономии органов местного самоуправления.

Для иллюстрации различий в степени фискальной автономии муниципалитетов рассмотрим особенности четырех основных моделей местного самоуправления, действующих на сегодняшний день в разных государствах как с федеративным, так и с унитарным устройством.

Англосаксонская модель. Эта модель, на сегодняшний день утвердившаяся в основном в англоязычных странах (США, Канада и др.), характеризуется, во-первых, наличием полной автономии органов местного самоуправления. Избираемые населением местные власти здесь абсолютно самостоятельны. Ни одна государственная инстанция не вправе корректировать их действия или руководить ими, когда они занимаются вопросами своей исключительной компетенции. Государство может лишь следить за тем, чтобы органы самоуправления не нарушали общенациональное законодательство.

Во-вторых, в англосаксонской модели отсутствует прямое подчинение органов местного самоуправления государственным органам власти. Каждая местная община представляет собой отдельный мир, живущий по собственным обычаям и законам (хотя и в соответствии с общегосударственными правовыми нормами). В случае нарушения

⁶ См.: *Семеко В.Г.* Местные финансы стран европейского сообщества // *Финансы.* 1993. № 11.

своих интересов муниципалитет США или Канады способен привлечь к судебной ответственности любого промышленного гиганта, и никакого одобрения их исков свыше при этом не потребуется.

В-третьих, в рамках данной модели главная роль в управлении местными делами принадлежит не столько органу местного самоуправления в целом, сколько формируемым депутатами этого органа профильным комитетам и комиссиям. Именно эти структуры решают, к примеру, открывать ли в населенном пункте новый детский сад. Население стран, использующих англосаксонскую модель, может избирать не только депутатов представительного органа местного самоуправления, но и должностных лиц, возглавляющих исполнительные органы местного самоуправления. Так, в США жители избирают своего шерифа, муниципального казначея и некоторых других функционеров.

В-четвертых, данная модель не предусматривает наличия в муниципалитетах представительств центрального правительства, назначаемых для осуществления контроля над органами местного самоуправления. Местные советы в пределах закона, сложившейся практики и судебного прецедента самостоятельно и под свою ответственность решают вопросы, не отнесенные к компетенции центральных органов. Контроль над органами местного самоуправления является, в основном, косвенным: посредством проводимых отраслевыми министерствами инспекционных проверок, путем принятия адаптивных законов (парламент принимает типовые законы, а местные власти вводят их в действие на своей территории с изменениями, обусловленными местными особенностями), в форме судебного контроля.

Отношения между центральной властью и местным самоуправлением определяются принципом «действовать в пределах предоставленных полномочий». В соответствии с этим принципом, органы местного самоуправления могут совершать лишь те действия, которые прямо предписаны им законом.

В странах англосаксонского права используется два различных варианта передачи финансовых ресурсов: разделение доходов и система грантов – безвозмездной финансовой помощи, предоставляемой в виде нецелевых и целевых трансфертов.

Континентальная модель. Она утвердилась в странах континентальной Европы (Франция, Италия, Испания, Бельгия), франкоязычных странах Африки, в Латинской Америке и на Ближнем Востоке. Она имеет следующие особенности.

Во-первых, при континентальной модели предусматривается наличие на данной территории чиновников государственных органов власти, наблюдающих за деятельностью органов местного самоуправления. Как правило, эти представители центральной власти имеют довольно широкие права и могут вмешиваться в те сферы деятельности муниципальных властей, в которых, по их мнению, затронут государственный интерес.

Во-вторых, в рамках континентальной модели обычно сохраняется соподчиненность органов управления различных уровней. В Италии, например, области следят за тем, чтобы нормативные акты, принимаемые входящими в них провинциями, коммунами и прочими территориальными единицами, не противоречили действующему законодательству. Они же определяют основные направления развития указанных территорий.

В-третьих, в отличие от стран с англосаксонской моделью, в государствах с континентальной системой местные органы могут принимать участие в осуществлении власти на национальном уровне. Во Франции, например, муниципалитеты участвуют в выборах сената (верхней палаты парламента).

Для Франции, являющейся родоначальницей континентальной модели, высокая степень централизации власти является традиционной. В этой стране достаточно долго существовала система многоуровневой организации власти на местах, при которой деятельность нижестоящих звеньев в значительной степени определялась и зависела (прежде всего, в административном и финансовом смысле) от вышестоящих уровней управления. В настоящее время основным звеном местного самоуправления во Франции являются муниципальные образования, создаваемые жителями небольших городов и сельских населенных пунктов (коммуны). Деятельность муниципалитета осуществляется под контролем муниципального совета и под административным контролем комиссара Республики. Последний наблюдает за законностью принимаемых коммуной

решений и в случае необходимости обращается в суд за их отменой.

Во многих государствах континентальной модели муниципалитеты имеют право взимать местные налоги, но только с одобрения государственных органов власти. Все решения муниципалитетов по вопросам бюджета, получения займов и распоряжения муниципальным имуществом подлежат утверждению руководителями ведомств, осуществляющих надзор за их деятельностью. Правительство также дает муниципалитетам рекомендации, которые фактически являются для последних обязательными к исполнению.

Континентальная модель свойственна в основном унитарным государствам. Несмотря на субординацию уровней власти, многие унитарные государства являются вполне демократичными (Франция, Италия, Испания и др.). Приведенный в качестве примера французский вариант организации власти на местах является типичным для континентальной модели местного самоуправления.

Различия между двумя рассмотренными моделями в настоящее время в демократически развитых странах не носят принципиального характера. Одна из современных тенденций состоит в том, что между ними происходит сближение: в странах англосаксонской традиции все более заметен государственный контроль над муниципалитетами, а государства – приверженцы континентальной модели, напротив, наделяют местные власти все большей свободой.

Смешанные модели. Наряду с рассмотренными моделями существуют варианты системы местного самоуправления, в той или иной степени вобравшие в себя черты англосаксонской и континентальной моделей и обладающие собственными специфическими признаками. Эти модели в различных источниках называются по-разному – либо смешанными, либо промежуточными, либо комбинированными.

Свою способность к «сращиванию» рассматриваемые модели доказали в тех странах, где им приходилось соседствовать друг с другом. Таким, к примеру, является случай Канады. В результате английских колониальных захватов, осуществленных во второй половине XVIII столетия, к британским владениям в Северной Америке был присоединен отобранный у Франции Квебек. Не желая обострять отношения с новыми подданными, англичане решили сохра-

нить на завоеванных территориях привычную для их обитателей континентальную систему местного самоуправления, в свое время вывезенную ими из бывшей метрополии. В последующие века обе модели развивались бок о бок. Сегодня франкоязычный Квебек по-прежнему использует собственную систему самоуправления, в то время как остальные канадские провинции ориентированы на англосаксонские начала. Сходная ситуация сложилась и в американском штате Луизиана, в начале XIX в. выкупленном американским правительством у ослабевшей Франции. Здесь до сих пор сохранилось особое административное деление, а принципы формирования и функционирования местной власти имеют целый ряд самобытных черт, которых нет в других американских штатах.

В ряде государств, среди которых Австрия, Германия, Япония, местное самоуправление обладает сходством как с англосаксонской, так и с континентальной моделями. В определенной степени это объясняется послевоенными реалиями: упомянутые страны после разгрома фашизма были оккупированы войсками антигитлеровской коалиции, в результате чего в каждой активно насаждалась американская модель демократии. Кроме того, местное управление в них обладало некоторыми особенностями, позволявшими говорить о своеобразных смешанных или гибридных его формах. Скажем, Германия еще в XIX в. была известна весьма необычным сочетанием прочных общинных традиций и сильной государственно-бюрократической власти. Специалисты отмечают, что привычные трактовки муниципального строительства – «сверху вниз» или «снизу вверх» – в данном случае несостоятельны, поскольку речь идет о промежуточном, «среднем» варианте.

Есть и такие государства, где комбинированные модели самоуправления создавались намеренно и вполне целенаправленно. Примером такого рода может служить Индия. По большинству параметров местное самоуправление здесь схоже с английской моделью, но в то же время в этой стране функционирует не свойственное данной модели прямое государственное управление на местах через назначаемых сверху чиновников. Кроме того, в индийскую систему местного самоуправления вплетаются общинные институты, традиционные для этой страны.

«Советская» модель. Принципиальное отличие от рассмотренных выше моделей имеет «советская» модель организации власти на местах. Эта модель была еще недавно широко распространена в странах социалистического лагеря, а также в ряде развивающихся государств просоциалистического типа. Сейчас в той или иной форме она имеет место лишь в немногих странах, все еще сохраняющих социалистическую ориентацию (Китай, Куба, КНДР), а также в некоторых государствах, образованных из бывших республик Советского Союза (например, Беларусь, Узбекистан).

Основным признаком данной модели является: единовластие представительных органов снизу доверху, жесткая централизация системы представительных и исполнительных органов, иерархическая соподчиненность всех ее звеньев. Любой совет, начиная с самого низового звена – сельского, поселкового совета, – является органом государственной власти на соответствующей территории (даже если формально и считается органом местного самоуправления). Фактически самоуправленческие начала ограничиваются правом населения выбирать членов (депутатов) представительных органов. Реальной властью при «советской» модели управления обладает, как правило, партийно-номенклатурная элита разных уровней.

В странах, которым присуща данная модель, органы местного самоуправления фактически не обладают фискальной автономией. Территориальные бюджеты утверждаются органами власти и управления более высокого уровня, которые и обеспечивают их сбалансированность установлением индивидуальных нормативов формирования доходов и предоставлением покрывающих «плановый дефицит» централизованных дотаций. Такая система может функционировать только в условиях централизованного планирования и прямого административного подчинения региональных и местных уровней власти.

Перечень названных моделей организации власти на местах не является исчерпывающим: рассмотрены наиболее типичные и часто встречающиеся модели. Существуют также и весьма специфичные варианты. В некоторых странах органы местного самоуправления до сих пор сохраняют суверенное право устанавливать и взимать налоги в пределах своей территориальной юрисдикции, оставляя

центральным органам «производное» право по согласованию взимать с их территории определенные виды налогов, предназначенные на покрытие некоторых общегосударственных расходов. Такая система свойственна конфедерациям, которых на сегодняшний день почти не осталось (Швейцария, частично Швеция).

Существует огромное множество вариантов построения налоговых систем и распределения налоговых полномочий. Рассмотрим особенности систем фискального федерализма в некоторых зарубежных странах.

США. С точки зрения фискальной автономии, США являются федерацией с самой продолжительной историей существования в мире и главным эталоном для любого сравнительного анализа систем фискального федерализма.

Разграничение полномочий между центром и штатами составляет важнейшую часть Конституции США. В тексте Конституции США круг полномочий штатов не фиксируется конкретно. За ними сохраняется «остаточная» компетенция, т.е. те вопросы, которые не отнесены основным законом страны и практикой его толкования к ведению федерации.

Согласно Конституции США, организация местного самоуправления относится к ведению штатов. Каждый отдельный штат имеет суверенное право на регулирование вопросов местного самоуправления. Большинство штатов регламентирует организацию местного самоуправления лишь в самой общей форме.

Право на местное самоуправление в США традиционно рассматривалось в качестве естественного права, неотъемлемо присущего местным сообществам. Суверенитет принадлежит народу и делегируется им различным политическим институтам. Поскольку полномочия органов самоуправления местных сообществ делегированы населением, они не менее важны, чем закрепленные на конституционном уровне полномочия институтов субъектов федерации, которые также делегированы народом и поэтому не носят суверенный характер.

Федеральное правительство и правительства штатов достаточно независимы в своих налоговых полномочиях. По Конституции США правительства штатов проводят независимую от федерального пра-

вительства налоговую политику. Налоги могут устанавливаться формально независимо друг от друга конгрессом – на федеральном уровне, и законодательными органами штатов – в пределах территории соответствующих штатов.

В США налоги штатов и городов предоставляют властям широкое поле для маневра и привлечения инвесторов с помощью всякого рода налоговых льгот и отсрочек и являются чрезвычайно гибким инструментом экономической политики.

Конституция позволяет властям штатов вводить любые типы налогов, за исключением импортных и экспортных пошлин и пошлин на тоннаж. Таким образом, штаты получают значительную часть своих доходов с помощью введения налогов на доходы физических и юридических лиц, налогов с продаж, налогов на имущество и налогов на фонд оплаты труда. В разных штатах налоговые системы различаются как по видам налогов, так и по величине налоговой базы, уровню некоторых ставок и количеству налоговых льгот. Например, в одних штатах принята пропорциональная ставка подоходного налога в других – прогрессивная. Некоторые штаты не имеют налогов на доходы физических лиц и налогов с продаж, а взимают только налоги на имущество и налоги на фонд оплаты труда. Другие штаты, наоборот, в первую очередь формируют свои бюджетные доходы с помощью налогов на доходы физических лиц и налогов с продаж. Налог с продаж является одним из основных источников доходов штатов. Его ставка колеблется, поскольку устанавливается правительствами самих штатов. Как федеральное правительство, так и правительства штатов взимают налог на доходы физических лиц и налог на прибыль предприятий.

Города в США обладают значительными правами по определению календарных границ финансового года и установлению процедур бюджетного процесса. Но особенно важно то, что города обладают правом учреждать местные налоги, самостоятельно определять налогооблагаемую базу и ставки налогообложения. Таким образом, города самостоятельно регулируют уровень налоговой нагрузки на своих избирателей и бизнес, а также уровень своей бюджетной обеспеченности.

Важнейшими источниками налоговых доходов бюджетов горо-

дов можно назвать налог на недвижимость и налог с продаж, вводимый в дополнение к аналогичному налогу на уровне штата.

Рассмотрев фискальные полномочия штатов и муниципалитетов в США, можно отметить, что каждый штат проводит самостоятельную налоговую политику. При этом муниципалитетам предоставлены значительные полномочия, что позволяет им существовать с высокой степенью автономности.

Канада. В настоящее время канадская федерация состоит из десяти провинций и трех территорий. Возникнув как достаточно сильно централизованное федеративное государство, Канада со временем стала одной из самых децентрализованных федераций в мире, что объясняется разнородностью населения и существенными различиями в уровне экономического развития субъектов федерации.

Налоговая система в Канаде имеет трехступенчатую структуру. Она состоит из федеральных налогов, налогов провинций и местных (муниципальных) налогов.

В Канаде как федеральное правительство, так и органы власти провинций наделены широкими полномочиями в области налогообложения. Власти провинций наряду с федеральными властями имеют собственные налоги на доходы физических лиц и предприятий, налоги с продаж и налоги на фонд оплаты труда. При этом они обладают широкими полномочиями по регулированию этих налогов. В результате сферы полномочий властей различного уровня в отношении налогообложения частично пересекаются. Это придает особую значимость вопросу разграничения полномочий федерального центра и провинций. Наличие исключительных налоговых полномочий у каждого уровня власти предполагает, что такое разграничение должно проводиться на основе добровольного соглашения федеральных властей с властями провинций, а не с помощью законодательных решений федерального уровня. Система унификации налогов основана на своде двухсторонних соглашений между федеральным центром и отдельными провинциями по поводу раздела полномочий в сфере сбора налогов ⁷.

Подоходный налог с физических лиц является главным налогом

⁷ Бюджетный федерализм в России: проблемы, теория, опыт. М., 2001.

в Канаде. В соглашениях по сбору налогов на доходы физических лиц принимают участие все провинции, кроме Квебека. Федеральное правительство устанавливает базу налогообложения, администрирует (устанавливает правила уплаты) и собирает налог от лица подписавших соглашение провинций. Участвующие в соглашениях провинции выбирают единую ставку для федеральной части налога. Используя установленную федеральным правительством базу, власти провинций самостоятельно определяют ставки налога на доходы физических лиц для своих провинций. Ставки, по которым взимается провинциальный налог, исчисляются как определенный процент от федерального подоходного налога, собираемого на территории соответствующей провинции. Исключением является Квебек, который сам и администрирует, и собирает свой подоходный налог. В большинстве провинций ставки провинциального подоходного налога составляют 50–60% от ставки федерального налога⁸.

В случае налога на доходы предприятий, федеральное правительство устанавливает базовую ставку налога и для налогоплательщиков каждой провинции, а также необлагаемый федеральным налогом вычет из доходов, полученных на территории соответствующей провинции. Указанный вычет провинции могут облагать собственным налогом на доходы предприятий. При этом провинции, подписавшие соглашение, обязаны рассчитывать налоговую базу по методике, разработанной федеральным центром. Кроме того, они должны соблюдать единую схему дележа налоговых поступлений от корпораций, осуществляющих свою деятельность на территории нескольких провинций. Провинциям разрешается устанавливать свою собственную налоговую ставку исходя из единой базы. Так же, как и федеральное правительство, они вправе предоставлять льготы по уплате данного налога для предприятий определенного профиля. В обязанности федеральных властей входит администрирование и сбор налога для подписавших соглашение провинций.

Взаимоотношения между провинциями и местными органами власти в Канаде по большей части имеют характер иерархической

⁸ Канада: фискальный федерализм и социальная политика. — <http://iskran.iip.net/russ/mag/january/nemova.html>

подчиненности. Местные органы власти (городские, сельские, поселковые и т.п.) учреждаются провинциальными и территориальными органами власти, которые также определяют структуру и полномочия этих властей.

Разграничение бюджетных полномочий между провинцией и входящими в нее муниципалитетами различается в разных провинциях. Рамки полномочий муниципальных образований в основном определяются властями провинций, которые контролируют деятельность созданных ими муниципалитетов, поэтому решения о делегировании полномочий по предоставлению населению некоторых важных государственных услуг, таких как образование, социальное обеспечение и здравоохранение, на местный уровень принимаются совместно местными и провинциальными властями.

Доходы местных бюджетов примерно наполовину состоят из местных косвенных налогов (на первом месте – налог на недвижимое имущество) и поступлений от продажи различных лицензий и разрешений. Остальное приходится на трансферты из бюджета провинции.

Что касается налога на недвижимость, то в разных провинциях степень унификации этого налога различна. Налогооблагаемая база по данному налогу властями разных провинций определяется и измеряется по-разному. Базовая ставка устанавливается властями провинций, но муниципалитеты вправе варьировать ставку в ограниченных пределах. В некоторых провинциях органы местного самоуправления сами осуществляют администрирование этого налога.

Фискальный федерализм в Канаде содержит в себе элементы как американской, так и германской системы взаимоотношений между правительствами различных уровней в сфере налогово-бюджетной политики.

Германия. Система органов власти в Германии представлена федеральным правительством, правительствами земель и многочисленными муниципальными (местными) администрациями.

Федеральное законодательство достаточно подробно регламентирует вопросы местного самоуправления. Несколько статей, посвященных данной проблеме, содержатся в Конституции Германии. Однако наиболее подробно вопросы местного самоуправления регу-

лируются на уровне земель. Каждая земля имеет свою конституцию, и в каждой земле принимаются специальные законы по местному самоуправлению.

Германское федеральное правительство по сравнению с США и Канадой имеет более широкие полномочия. Однако земли в гораздо большей степени включены в процесс принятия решений на федеральном уровне. Участие земель в процессе принятия решений на уровне федерации осуществляется через Бундесрат – верхнюю палату парламента Германии. Членами Бундесрата являются делегаты от правительств земель. При принятии решений в верхней палате делегация от каждой из земель голосует в соответствии с указаниями своего правительства. Следовательно, влияние правительств земель на политические решения, принимаемые «центром», очень значительно.

В конституции Германии наряду с перечнем вопросов исключительного ведения федерального правительства определяется перечень вопросов совместного ведения федерации и субфедеральных властей. Остальные, не включенные в эти перечни полномочия и сферы ведения, подпадают под юрисдикцию земельных властей. Полномочия по сбору бюджетных доходов и по расходованию бюджетных средств разграничены между различными уровнями власти.

Организация и надзор за деятельностью местных администраций входит в законодательно установленную компетенцию земельных властей. Примечательно то, что местные органы власти достаточно существенно ограничены в правовых возможностях стимулирования развития местной экономики. Предоставление налоговых льгот, отсрочек жестко регулируется федеральными налоговыми инструкциями. Налоговые отсрочки (еще реже – льготы) могут быть предоставлены только в особых случаях, например, для предотвращения банкротства компании в связи с кратковременными проблемами с притоком наличности.

Германский федерализм имеет коренное отличие от федерализма других стран (американского, канадского). Доминирующим принципом германской системы межбюджетных отношений, важнейшей задачей региональной политики является обеспечение единого уровня жизни для населения всей страны.

Закрепленное в Конституции положение, регулирующее расщепление налоговых доходов между бюджетами разного уровня (вертикальное перераспределение), является характерной особенностью Германии.

Расщеплению подлежат все основные налоги, т.е. налог на доходы физических лиц, налог на доходы корпораций и налог на добавленную стоимость (НДС). Совокупная доля этих налогов в доходах консолидированного бюджета страны составляет больше 70%.

Исключительные полномочия федеральных властей на принятие законодательных актов в области регулирования налогов и сборов ограничиваются таможенными пошлинами и налогообложением государственных монополий (акцизами на водку, на которую сохраняется государственная монополия).

Законодательное регулирование налогов, доходы от которых подлежат расщеплению между разными уровнями бюджетной системы, является предметом совместного ведения властей различного уровня. Принятие налогового законодательства по таким налогам осуществляется путем голосования в Бундесрате. Таким образом, земли могут использовать свое положение в Бундесрате в качестве инструмента для формирования федеральной системы налогового законодательства. Коллективно они могут воздействовать на налоговую политику, тогда как по отдельности никто из них не имеет такой возможности.

Власти земель и власти муниципалитетов имеют собственные источники доходов, которые, однако, занимают незначительную долю в общем объеме бюджетных доходов и для покрытия всех расходов в соответствии с возложенными полномочиями не достаточны.

Самыми важными из числа налогов земель являются налог на пользователей автотранспорта и налог на собственность. Из числа собственно муниципальных источников доходов главными являются местный предпринимательский налог (налог на торговлю), налог на недвижимость и коммунальные платежи.

Земли и местные органы власти не обладают правом устанавливать размеры налогов, их обычно устанавливает федеральное правительство. Единственное исключение составляет местный

предпринимательский налог, который устанавливают местные органы власти.

Особого внимания заслуживает ранее отмеченная конституционно закрепленная система расщепления основных налогов. Поступления налога на доходы предприятий распределяются поровну между федеральным и земельными бюджетами. Налог на доходы физических лиц делится на три части: 15% получают муниципалитеты (общины) и по 42,5% – федерация и земли. НДС распределяется между федеральным и земельными бюджетами. Пропорции его распределения определяются по результатам переговоров между властями различных уровней с последующим оформлением достигнутого решения в виде федерального закона, утверждаемого Бундесратом.

Основным направлением развития фискального федерализма в Германии становится постепенная смена «кооперативного» федерализма «конкурентным».

Италия. Италия является унитарным государством с четырьмя уровнями системы государственной власти: центральные, региональные органы власти, органы власти провинций и муниципалитетов.

Основными доходными источниками региональных и местных бюджетов служат налоговые поступления, целевые и нецелевые гранты бюджетов вышестоящего уровня и заемные средства. При этом, несмотря на то, что в Конституции Италии содержится прямое указание на присутствие в составе доходов субнациональных бюджетов всех трех вышеперечисленных источников средств, основным видом доходов бюджетов указанного уровня до 1992 г. были целевые гранты. Начиная с 1992 г., в доходную базу местных бюджетов для стимулирования налоговых усилий органов власти на местах были включены поступления от нескольких центральных налогов.

Ранее доля собственных налоговых и неналоговых доходов региональных бюджетов во всем объеме их доходов составляла около 3%. При этом местные органы власти не имели права вводить новые налоги или манипулировать ставками существующих национальных налогов. Позднее было установлено, что органы власти регионов имеют право изменять ставки некоторых национальных налогов в установленных пределах. Также было решено, что в доходы региональных бюджетов будут зачисляться поступления целевого

налога на здравоохранение, который взимается с фонда оплаты труда и с доходов физических лиц, причем региональным органам власти были переданы права по изменению ставок этого налога. С учетом указанных изменений, доля собственных налоговых и неналоговых доходов в общем объеме доходов региональных бюджетов возросла до 48,6%.

Наибольшей финансовой самостоятельностью среди всех уровней субнациональных органов власти обладают муниципалитеты. Поступления налогов на имущество, на занятие определенными видами предпринимательской деятельности полностью зачисляются в доходы муниципальных бюджетов.

Как уже упоминалось выше, основную часть доходов бюджетов субнационального уровня составляют средства, передаваемые в виде грантов из бюджетов вышестоящего уровня.

Раздел 2. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 3. Экономическая сущность налогообложения

3.1. Понятие, сущность и элементы налога

В настоящее время налоги являются неотъемлемой частью финансовых систем практически всех государств мира. Появление и развитие налогов уходит своими истоками в глубокую древность. Считается, что своему зарождению налоги обязаны появлению такого политического института, как государство. Именно с ним, с его развитием и трансформацией многие мыслители связывали и связывают появление такой важной экономической категории как «налогообложение», главной функцией которого изначально являлось обеспечение государства необходимыми ресурсами. Так, отдельные налоговые нормы можно найти еще в Законах Ману, Законнике Хаммурапи, Законах XII таблиц, Салической Правде и других древнейших источниках права.

В древнем мире в условиях существования родоплеменных сообществ, основанных на всеобщем обобществлении, потребность в налоговых изъятиях для формирования общественных фондов отсутствовала, в связи с чем появление налогов произошло несколько позже – с переходом к соседской общине, зарождением протогосударств и постепенной индивидуализацией труда и потребления, приводящей к становлению частной собственности.

По мере развития и становления современных государств расширились те задачи, которые они должны были решать, что требовало наличия эффективного инструмента перераспределения необходимых ресурсов (труд, земля, капитал). В настоящее время налоги стали одним из наиболее эффективных и основных инструментов такого перераспределения.

Современное экономическое определение налога может быть сформулировано следующим образом.


Налог – это форма отчуждения ресурсов физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принужде-

нием, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти.


Важно отметить, что исторически налог как основной источник доходов государственного бюджета сформировался чуть более 100 лет назад. Ранее основным источником государственных доходов являлись домены (фр. *domaine* – владение), т.е. доходы от владения недвижимым имуществом, а также регалии (от лат. *regalis* – царский), т.е. особые права и привилегии на получение правителем определенного вида дохода.

С течением времени ряд регалий исчез, а некоторые были заменены налогами.

Налоги – это порождение государства, и в этом своем качестве они существовали и могут в принципе существовать вне товарно-денежных отношений. Однако современное законодательство при определении «налога» отстранилось от всех «неденежных» форм перераспределения ресурсов, поэтому существует следующее «юридическое» определение налога, закрепленное частью первой НК РФ.

 **Налог** – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (ст. 8 НК РФ).

В настоящее время в налоговой системе Российской Федерации предусмотрена также такая экономическая категория как «сбор».

 **Сбор** – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (ст. 8 НК РФ).

Изначально **налог** основан на реализации **фискальной функции**, в то время как **сбор** основан на **компенсационных началах реализации государственных функций**.

Становление современной государственности предполагает наличие стройной, рациональной и обоснованной системы налогообложения, построенной на прочной научно-теоретической базе.

В настоящее время методика установления, исчисления и уплаты налогов достаточно хорошо развита в теории налогообложения.

В соответствии с экономическим подходом выделяются следующие элементы налога: субъект, носитель, объект, предмет, налоговая база, налоговая ставка, масштаб, единица, а также источник налога.

Субъект налога – лицо, на котором лежит обязанность уплатить налог.

К субъектам налога кроме налогоплательщиков следует отнести также и налоговых агентов, которыми признаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему.

Носитель налога – лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге, т.е. по завершению процессов переложения налога.

☑ Субъектами НДС являются организации и индивидуальные предприниматели, реализующие товары (работы, услуги). Эти лица обязаны исчислить сумму НДС и перечислить ее в бюджет. Покупатель этого товара, являющийся конечным потребителем, в составе цены товара оплачивает сумму НДС и не имеет право на принятие его к вычету, поэтому и является его носителем.

Однако некоторые авторы ставят под сомнение целесообразность использования понятия «носитель налога» в силу некорректности термина «налоговое бремя» и противоречивости всей теории переложения налогового бремени.

Объект налога – это те факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог.

Предмет налога – реальная вещь (земля, транспортное средство, иное имущество) и (или) нематериальное благо (государственная символика, экономические показатели), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств. Предмет

налогообложения обозначает признаки фактического (неюридического) характера.

В налоговом законодательстве Российской Федерации понятие предмета не закреплено, в связи с чем по многим налогам предмет налогообложения определяется в качестве объекта налогообложения.

Предметом налогообложения земельным налогом является земельный участок, объектом налогообложения – право собственности, постоянного (бессрочного) пользования или право пожизненного наследуемого владения. Однако в НК РФ в качестве объекта налогообложения определены земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Налоговая база количественно выражает предмет налогообложения. Налоговую базу называют также основой налога, поскольку это величина, к которой непосредственно применяется ставка налога, по которой исчисляется его сумма.

Единица обложения – единица измерения предмета налога (денежная единица, единица земельной площади, единица измерения товара и пр.). Под единицей обложения понимается также условная единица принятого масштаба налога, используемая для количественного выражения налоговой базы в том случае, когда предмет налогообложения нельзя выразить непосредственно в каких-либо единицах обложения.

Транспортное средство как предмет транспортного налога или налога на владельцев транспортных средств может облагаться исходя из: мощности двигателя, веса автомобиля, объема рабочих цилиндров. Выбор единицы обложения определяется целесообразностью и традициями (принятыми в стране единицами измерения земель, объемов, национальными денежными единицами).

Масштаб налога – установленная законом характеристика предмета налогообложения, выраженная какой-либо физической характеристикой либо предметом измерения. Условная единица принятого масштаба является единицей налога, используемой для количественного выражения налоговой базы.

Если масштабом для исчисления транспортного налога является мощность автомобиля, то единицей налога может быть лошадиная сила.

Налоговая ставка (норма налогообложения) – размер налога, приходящегося на единицу налогообложения.

Источник налога – доход, за счет которого уплачивается налог. К числу основных источников налога следует отнести добавленную стоимость, финансовый результат, выручку, «чистую прибыль», капитал, доход.

В соответствии с **юридическим подходом**, основанным на ст. 17 НК РФ, **налог** считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие **основные (обязательные) элементы налогообложения**:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

При этом понятие некоторых элементов налогообложения в налоговом законодательстве (**с точки зрения юридического подхода**) несколько отличается от экономического подхода.

Налогоплательщиком в Российской Федерации признается организация и физическое лицо, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Объект налогообложения – это юридический факт (действие, событие, состояние), который обуславливает обязанность субъекта уплатить налог.

Согласно ст. 38 НК РФ в Российской Федерации объектами налогообложения могут признаваться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоя-

тельность, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налоговая база является той величиной, к которой непосредственно применяется ставка налога, по которой исчисляется его сумма.

Налоговая база и порядок ее определения по всем видам налогов определяется НК РФ.

Порядок исчисления налоговой базы по отдельным налогам (НДС, налог на прибыль, НДФЛ) вызывает необходимость определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

Общие принципы определения цены товаров, работ, услуг, изложенные в ст. 40 НК РФ, определяют, что для целей налогообложения принимается цена, указанная сторонами сделки. Однако в отдельных случаях налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам (см. рис. 3.1).

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Установление налоговых ставок, порядка определения налоговой базы по федеральным налогам производится соответствующими главами части второй частью НК РФ. Установление налоговых ставок по региональным и местным налогам должно производиться соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

Порядок исчисления налога. Законодательство о налогах и сборах допускает три различных порядка исчисления налогов, а именно: налогоплательщиком, налоговым агентом либо налоговым органом.

Большая часть налогов исчисляется налогоплательщиками самостоятельно. В отдельных случаях для удобства исчисления и уплаты налогов обязанность возлагается на налоговых агентов (например, при удержании налога на доходы физических лиц с выплачиваемой работнику заработной платы).

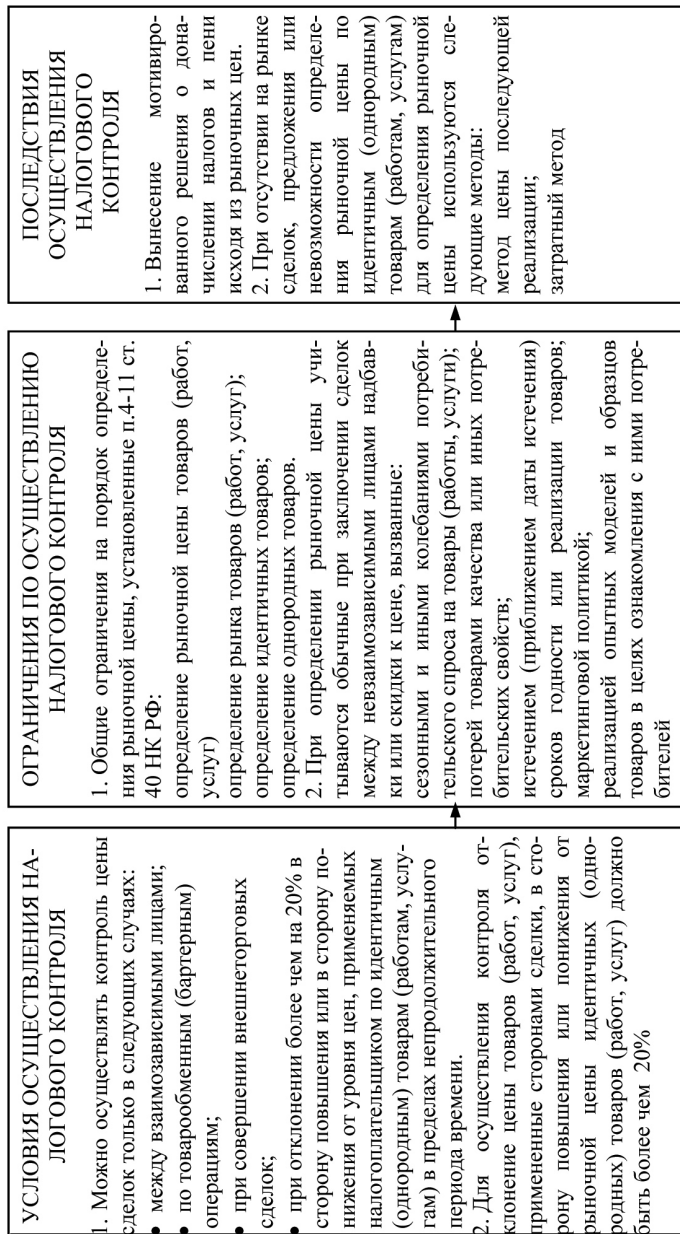


Рис. 3.1. Осуществление налогового контроля за ценами сделок

Наименьшее распространение получило исчисление налога за налогоплательщика налоговым органом из-за ее технической сложности и относительно большими затратами для государства.

☑ В случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, то не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган должен направить налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

Общая методика определения размера налога, подлежащего уплате в бюджет, определяется на основе следующей формулы:

$$H_i = \sum (NB_j - NB_{j_n}) \times HC_j - \sum NB_n,$$

где H_i – размер исчисления i -го налога;

NB_j – налоговая база j -го вида;

NB_{j_n} – налоговые вычеты, применяемые к налоговой базе j -го вида;

HC_j – налоговая ставка, применяемая к налоговой базе j -го вида;

NB_n – налоговые вычеты, применяемые к исчисленной сумме налога.

На практике порядок исчисления конкретного налога может быть несколько сложнее из-за наличия особенностей, установленных налоговым законодательством.

При этом определение налоговой базы и исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, производится по итогам **налогового периода**, который устанавливается по каждому конкретному налогу.

☑ По НДС налоговый период установлен как календарный квартал, а по налогу на прибыль организаций как календарный год.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Порядок и сроки уплаты налога. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Уплата налога производится в установленные сроки разовой уп-

латой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном законодательством.

Например, может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных – авансовых платежей по налогу.

В случае уплаты налога, в т.ч. авансовых платежей в более поздние сроки по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах на сумму несвоевременно уплаченных платежей начисляется пени.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщика (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.

Как уже отмечалось, при установлении налогов могут быть предусмотрены также **налоговые льготы**.

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

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено законодательством.

3.2. Виды налогов и способы их классификации

В настоящее время в научной литературе представлены различные основания для классификации налогов по различным аспектам, а именно: по категориям налогоплательщиков, по объектам обложения, порядку исчисления и уплаты, по налоговому бремени, целевой направленности и т.д.

Действующее налоговое законодательство предусматривает лишь

одну **классификацию налогов и сборов по субъектам, устанавливающую соответствующие налоги и сборы.**

Согласно п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: **федеральные, региональные, местные.**

Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ; региональными – налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях субъектов РФ; местными – налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

В зависимости от категории налогоплательщиков налоги подразделяются на налоги, уплачиваемые физическими лицами (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц и др.); налоги, уплачиваемые организациями (налог на прибыль, налог на имущество организаций и др.); смешанные налоги, уплачиваемые как физическими лицами, так и организациями (НДС, акцизы, единый социальный налог, земельный налог и др.).

В Российской Федерации наибольшее количество налогов относится к последней категории из-за того, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, как правило, уплачивают такие же налоги, как и организации.

При **классификации по объектам обложения** можно выделить следующие группы налогов:

- 1) на имущество;
- 2) на доходы (прибыль);
- 3) на реализацию товаров (работ, услуг);
- 4) налоги на определенные виды деятельности;
- 5) прочие.

При классификации **по субъектам, фактически несущим налоговое бремя**, выделяют прямые и косвенные налоги.

Для прямых налогов фактическим носителем налогового бремени выступает непосредственно налогоплательщик, а для косвенных – конечный потребитель (покупатель) товаров, работ или услуг. Реализуя товары, налогоплательщик включает сумму косвенного налога в цену товара, перекладывая реальное бремя его уплаты на покупателя. Таким образом, уплатив косвенный налог, налогоплательщик компенсирует себе затраты по его уплате за счет покупателя.

Прямые налоги в свою очередь принято классифицировать на личные и реальные. Размер личных налогов определяется действительно полученными доходами, в то время как реальные налоги исчисляются в зависимости не от действительных, а от предполагаемых доходов налогоплательщика.

К реальным относятся, например, единый налог на вмененный доход, налог на игорный бизнес. Чаще всего реальными налогами облагаются виды деятельности, где сокрытие доходов является делом несложным и приобретает массовый характер.

По масштабам применения косвенные налоги с определенной долей условности можно разделить на универсальные и специальные. Универсальным является налог на добавленную стоимость, которым облагается реализация значительной части товаров (работ, услуг).

Обложению специальными налогами (например, акцизами) подлежит лишь узкий, ограниченный перечень товаров.

По **порядку исчисления** налоги подразделяются на окладные и неокладные.

Окладные налоги исчисляются налоговыми органами. К ним относится ряд налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог). Налоги, исчисляемые частными лицами (налогоплательщиками или налоговыми агентами), относятся к неокладным.

Налоги можно классифицировать на целевые и общие (нецелевые). По общему правилу налоги должны носить нецелевой характер, вытекающий из закрепленного в ст. 35 БК РФ принципа общего (совокупного) покрытия бюджетных расходов. Суть этого принципа состоит в том, что все расходы бюджета должны покрываться общей суммой его доходов. Таким образом, налоги не могут увязываться с

определенными расходами бюджета, они обеспечивают общую совокупность всех расходов государства.

Однако в определенных случаях налоговый платеж может носить целевую направленность, обусловленную интересами определенных групп населения либо отраслей хозяйства или ведомств.

☑ Согласно ст. 234 НК РФ до 2005 г. декларировался как целевой единый социальный налог, поскольку был предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Однако с отменой указанной нормы фактическое положение дел не изменилось, поскольку по-прежнему значительная часть единого социального налога (ЕСН) зачисляется в доходы государственных внебюджетных фондов, а не в федеральный бюджет.

По факту закрепления в качестве источника дохода конкретного бюджета налоги делятся на закрепленные и регулирующие.

Однако в настоящее время актуальность данного основания для классификации несколько снизилась, поскольку ст. 30 БК РФ в Российской Федерации установлен принцип разграничения доходов между бюджетами бюджетной системы.

Несмотря на это ст. 58 БК РФ, например, предусмотрены полномочия по установлению нормативов отчислений от федеральных и региональных налогов и сборов в местные бюджеты. Однако полномочия по использованию нормативов в регулирующих целях значительно ограничены.

Вообще под закрепленными налогами понимаются налоги, которые на длительное время закреплены в качестве источника дохода конкретного бюджета. В противоположность им регулирующие налоги могут быть переданы частично или полностью для формирования доходов иного бюджета.

3.3. Функции налогов

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов и т.п. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется посред-

ством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели.

Функция налога – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств.

В экономической теории выделяют как функции отдельного налога, так и функции налоговой системы в целом.

Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства.

На рис. 3.2 приведены основные функции налогов.

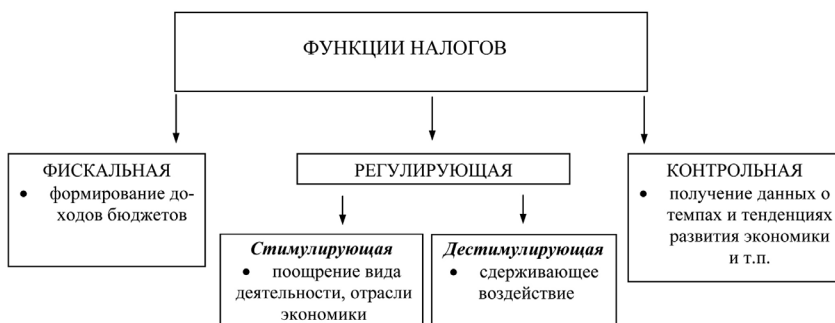


Рис. 3.2. Основные функции налогов

Первой и наиболее последовательно реализуемой функцией налогов выступает **фискальная функция**.

Формирование доходной части государственного бюджета на основе стабильного и централизованного взимания налогов превращает само государство в крупнейший экономический субъект.

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций.

Регулирующая функция налоговой системы реализуется через эффекты налогообложения, приводящие к изменению сфер хозяйственной деятельности и их интенсивности. Например, посредством налогового механизма в бюджет может изыматься часть доходов

от высокорентабельных видов деятельности и через бюджетную систему направляться в убыточные, на необходимые для жизни общества сферы. Аналогично налогообложение доходов физических лиц по прогрессивной шкале позволяет через бюджетную систему перераспределять часть доходов высокооплачиваемых категорий населения низкооплачиваемым. Перераспределение доходов во времени может быть связано с государственными пенсионными фондами, которые формируются за счет текущих доходов в настоящее время, а выплаты производят впоследствии по существу тем же гражданам.

Реализация регулирующей функции преследует цели повышения экономической эффективности и достижения социальной справедливости.

Повышение экономической эффективности достигается посредством ограничения через налоговую систему непроизводительных затрат (акцизы на отдельные виды товаров) и стимулирования более эффективного использования имеющихся ресурсов (земельный налог, налог на имущество организаций и др.).

Достижение социальной справедливости возможно через систему прогрессивного налогообложения, а также перераспределения через налогово-бюджетную систему ресурсов от наиболее обеспеченных слоев населения к наименее обеспеченным.

Стимулирующая подфункция. Любой налог, независимо от цели его введения, по существу дестимулирует облагаемые виды деятельности и стимулирует необлагаемые виды деятельности. Введение любого налога (по ненулевой ставке) ведет к искажению оценки эффективности размещения ресурсов в частном секторе экономики. Наименьшим дестимулирующим свойством (свойством искажать эффективность размещения ресурсов) обладают налоги, использующие наиболее широкую налоговую базу при наименьших налоговых ставках и минимуме налоговых льгот.

Наиболее выраженно стимулирующая подфункция налогов реализуется через систему налоговых льгот и преференций в рамках отдельных налогов (например, налоговые льготы по НДС, налоговые вычеты по НДФЛ, амортизационная премия по налогу на прибыль организаций и др.).

Основным предназначением **дестимулирующей подфункции** также является повышение благосостояния общества. Особенность реализации сдерживающей подфункции состоит в ограничении тех видов деятельности, которые являются с точки зрения общества в целом не совсем «желательными», порождающими появление дополнительных убытков.

Таковыми нежелательными видами деятельности могут выступать, например, загрязнение окружающей среды, нерациональное использование ограниченных ресурсов, производство или потребление социально опасных продуктов и др.

В связи с этим ограничение загрязнения окружающей среды во многих странах производится не только путем принятия и реализации природоохранного законодательства, но и введением различных экологических налогов. Повышение эффективности использования ограниченных ресурсов достигается через повышенный уровень налогообложения, а также значительное увеличение налоговых ставок при их нецелевом использовании.

Некоторые исследователи кроме вышеназванных функций выделяют еще и **контрольную функцию**.

В принципе, через реализацию контрольной функции появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах.

Благодаря ей возникает возможность оценивать эффективность каждого налогового канала и налогового «пресса» в целом, выявлять необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику.

Глава 4. Теоретические основы налогообложения

4.1. Принципы налогообложения

Глубокие теоретические исследования в области налогообложения появились в Европе в конце XVIII в. Основоположниками теории налогообложения стали классики экономической науки – А. Смит,

Д. Рикардо, В. Пети, А. Вагнер. Так, А. Смит сумел теоретически обосновать потребность государства в собственных финансовых ресурсах, а также сформулировать базовые принципы эффективного налогообложения.

А. Смит считал, что при системе государственного управления, при которой государство не руководит деятельностью отдельных личностей («система естественной свободы»), у государства имеются три обязанности. Во-первых, государство обязано оберегать свое общество от внешних врагов; во-вторых, государство обязано оберегать каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества; в-третьих, государство обязано содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам вместе, поскольку прибыль от деятельности этих предприятий и учреждений не может покрыть необходимые расходы. Эти обязанности, лежащие на государстве, требуют для своего исполнения определенных расходов, а значит, и определенных доходов в пользу государства.

Для того чтобы налогообложение имело положительный эффект, по мнению А. Смита, необходимо соблюдать **принципы справедливости, определенности, удобства и экономии.**

Принцип справедливости состоит в том, что каждый налогоплательщик должен участвовать в финансировании государства соразмерно со своими возможностями. При этом размер налогового платежа должен изменяться с ростом доходов индивидуума по прогрессивной шкале.

Принцип определенности сводится к тому, что необходима строгая определенность относительно количества взноса, способа взимания, времени уплаты, причем неопределенность еще губительнее неравенства.

Согласно **принципу удобства** налог должен быть незаметным для плательщика, то есть должен взиматься в самое удобное время и самым удобным способом.

Принцип экономии заключается в том, что расходы, связанные с администрированием системы налогообложения, должны быть значительно ниже доходов, получаемых от сборов налогов.

Современные исследователи в описании принципов налогообложения в основном согласны с идеями предшественников, но в ряде случаев делают свои дополнения. Так, Дж. Стиглиц кроме принципов экономической эффективности и справедливости сформулировал такие принципы построения налоговой системы, как административная простота, гибкость и политическая ответственность.

Административная простота означает, что налоговая система должна быть простой и относительно недорогой в применении. Гибкость предполагает ее способность быстро реагировать на изменяющиеся экономические условия, а политическая ответственность – быть построенной таким образом, чтобы убедить людей в том, что они платят для того, чтобы политическая система была в состоянии более точно отражать их предпочтения.

Важно отметить, что основные принципы налогообложения в настоящее время в Российской Федерации закреплены на законодательном уровне, при этом обязательность их установления закреплена п. 3 ст. 75 Конституции Российской Федерации.

Общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации (Постановление Конституционного суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П).

Общие принципы налогообложения направлены на ограничения свободы государства в области финансов, создают основу для справедливого налогообложения.

К числу основных принципов налогообложения следует отнести:

- 1) принцип законности;
- 2) принцип всеобщности и равенства налогообложения;
- 3) принцип соразмерности;
- 4) принцип единства налоговой системы России;
- 5) принцип определенности налогообложения.

Принцип законности вытекает из ст. 57 Конституции РФ о том, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Основные требования к законно установленным налогам и сборам включают следующее:

- 1) налоги устанавливаются представительными органами государственной власти и местного самоуправления;
- 2) налоги устанавливаются в форме актов налогового законодательства с соблюдением правотворческой процедуры;
- 3) при установлении налога должен соблюдаться принцип определенности налогообложения, т.е. определены налогоплательщики и все обязательные элементы налогообложения;
- 4) соблюдение процедуры введения в действие актов налогового законодательства.

Принцип всеобщности и равенства налогообложения основан на понимании того, что обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства.

При этом соблюдение данного принципа предполагает наличие запрета на установление налоговых льгот индивидуального характера. Кроме того, налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Принцип соразмерности налогообложения включает требования пропорциональности (при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога), обоснованности (налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными) и допустимости (недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав).

Принципы всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения дополняют друг друга и в сочетании обеспечивают реализацию «горизонтальной» и «вертикальной» справедливости.

Принцип единства налоговой системы России реализуется

в единстве финансовой политики, а также единстве экономического пространства страны. Единство финансовой политики выражается еще и в том, что установление общих принципов налогообложения и сборов и формирование налоговой системы, включающей также исчерпывающий перечень налогов и сборов, осуществляется на федеральном уровне.

Единство экономического пространства страны заключается в том, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Принцип определенности выражается в том, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения, а акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. При этом все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

4.2. Методы налогообложения

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

Выделяют следующие методы налогообложения: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение.

Равное налогообложение – метод налогообложения, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога. Этот метод не учитывает имущественного положения и поэтому применяется в исключительных случаях.

Равное налогообложение представляет самый простой и древний метод налогообложения, реализовывавшийся раньше в подушных

податях. В настоящее время в Российской Федерации не применяется.

Регрессивное налогообложение (от лат. regressus – обратное движение) – порядок налогообложения, при котором с ростом налоговой базы происходит сокращение размера налоговой ставки (т.е. норма налогообложения уменьшается по мере возрастания дохода налогоплательщика). Имеет место, когда размер налога зафиксирован не в процентах от дохода, а в твердой сумме.

Прогрессивное налогообложение – порядок налогообложения, при котором с ростом налоговой базы возрастает ставка налога. Используется во многих странах главным образом в отношении налогообложения доходов физических лиц. В отдельных странах применяется также в отношении налогообложения земли, недвижимого имущества, транспортных средств.

Прогрессивное налогообложение доходов связано с понятием дискреционного дохода.

Дискреционный доход – часть чистого дохода потребителя, остающаяся после необходимых расходов, уплаты налогов, затрат на удовлетворение первейших жизненных потребностей. Подобный остаточный доход расходуется по собственному усмотрению потребителя и является в этом смысле свободным.

Поскольку с ростом доходов уменьшается доля всех жизненно необходимых затрат, то доля дискреционного дохода увеличивается. В связи с этим пропорциональное обложение совокупного дохода приводит к более высокому уровню налогообложения лиц с низкими доходами. В целях обеспечения равенства налогообложения дискреционного дохода устанавливается прогрессия.

Метод прогрессивного налогообложения предусматривает использование нескольких видов прогрессии.

1. Простая разрядная прогрессия характеризуется делением налоговой базы на ряд разрядов, относительно каждого из которых устанавливается абсолютная сумма налогового оклада.

2. Простая относительная прогрессия характеризуется делением налоговой базы на разряды, по отношению к которым устанавливается определенный вид относительной ставки. При этом налог

исчисляется не по частям (по отдельным разрядам) с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду, а одна ставка применяется ко всей базе налогообложения в зависимости от общего размера базы.

Законом Новосибирской области от 16 октября 2003 г. № 142-ОЗ (в редакции на 5 ноября 2008 г.) «О налогах и особенностях налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков в Новосибирской области» в Новосибирской области по автомобилям легковым с мощностью двигателя до 100 л.с. включительно установлена налоговая ставка в размере 6 руб., свыше 100 – до 150 включительно – 10 руб. и т.д.

3. Сложная прогрессия предусматривает деление налоговой базы на разряды, каждый из которых облагается по своей конкретной ставке (не зависящей от величины налоговой базы), а повышенная ставка используется не для объекта в целом, а только для части, превышающей определенную величину.

Законом РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» (в редакции на 2 января 2000 г.) в 2000 г. по подоходному налогу в Российской Федерации была предусмотрена прогрессивная шкала налогообложения в зависимости от размера совокупного дохода по следующим ставкам: до 50 тыс. руб. – 12%, от 50 001 до 150,0 тыс. руб. – 6 тыс. руб. + 20% с суммы, превышающей 50 тыс. руб., от 150 001 и выше – 26 тыс. руб. + 30% с суммы, превышающей 150 тыс. руб.

4. Скрытая прогрессия предусматривает использование системы льгот для доходов, входящих в различные разряды. В таком случае разряды и ставки неизменны и дифференциация налогообложения внешне не заметна. Однако возможность использования льгот, освобождений или вычетов ставится в зависимость от размера налоговой базы.

Ст. 218 НК РФ возможность применения отдельных видов стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц ставится в зависимость от совокупного дохода.

Пропорциональное налогообложение – метод налогообложения, при котором для каждого плательщика равна ставка, а

не сумма налога. Ставка не зависит от величины дохода (налоговой базы). С ростом базы налог возрастает пропорционально.

В настоящее время по большинству налогов, в т.ч. по налогу на прибыль и по налогу на доходы физических лиц, в Российской Федерации применяется пропорциональное налогообложение.

4.3. Способы исчисления и уплаты налогов

Выделяют 3 основных способа исчисления и уплаты налога: **по декларации, у источника дохода и кадастровый способ.**

Уплата налога по декларации (самоначисление) предполагает, что налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах.

В декларации указываются сведения об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговой базе, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

При этом самостоятельное исчисление налога и представление налоговой декларации, как правило, предполагает и самостоятельную уплату налога в сроки, установленные налоговым законодательством. Исчисление налога может производиться как на основе реальных физических, стоимостных и др. показателей, так и данных кадастрового учета, а также расчетных показателей.

С целью приблизить момент уплаты налога к моменту получения дохода может устанавливаться обязанность уплаты промежуточных (авансовых) взносов налога. В подобной ситуации в целях организации контроля за полнотой и своевременностью уплаты авансовых платежей на налогоплательщиков может возлагаться обязанность представления авансового расчета (расчета авансового платежа).

Порядок определения размера авансового платежа по конкретному налогу устанавливается налоговым законодательством. При этом возможны следующие альтернативные варианты его расчета исходя из:

- 1) суммы налога, уплаченного за предшествовавший период;
- 2) суммы налога, предполагаемой налогоплательщиком;
- 3) фактически сложившихся налоговых обязательств.

По окончании налогового периода проводится расчет фактической суммы налога. Авансовые платежи засчитываются в счет уплаты этой суммы. Недостающая сумма доплачивается, а излишне уплаченная возвращается или засчитывается в счет предстоящих платежей по налогу.

Уплата налога у источника выплаты (начисление налоговым агентом) предполагает автоматическое удержание налога налоговым агентом их доходов, выплачиваемых (перечисляемых) налогоплательщику.

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты о налогах, удержанных у источника выплаты.

Кадастровый способ исчисления и уплаты налога

Кадастр – это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т.п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяют среднюю доходность объекта обложения.

В основу построения кадастра может быть положена:

1. Какая-либо характеристика соответствующего объекта (например, вид земли – пашня, пастбища, леса и т.д.).
2. Юридическое основание (например, собственность лица на определенное имущество).
3. Вид объекта налогообложения (земля, дом, промысел и т.д.).

При взимании подушного (равного) налога роль кадастра выполняет список населения определенной территории.

В связи с изменением физического состояния имущества, его стоимости производится периодическое уточнение (актуализация) кадастра.

Особенность уплаты налога кадастровым способом состоит в том, что, поскольку имущество облагается на основе внешних признаков, его предполагаемый доход, момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода.

Кадастр положен в основу исчисления налогов за налогоплатель-

щиков налоговыми органами. В Российской Федерации исчисление налога налоговыми органами предусмотрено в основном в отношении отдельных налогов, уплачиваемых физическими лицами (транспортный налог, земельный налог, налог на имущество физических лиц и др.). При этом уплата налогов производится налогоплательщиками самостоятельно на основе уведомления, получаемого из налогового органа.

4.4. Эффекты налогообложения

Экономические системы представляют собой совокупность различных рынков (в т.ч. товаров, работ, услуг, рынок труда и финансовых ресурсов). Введение налогов может привести к существенному изменению ситуации на них. При этом имеющиеся в экономике взаимосвязи приводят к тому, что изменения на одном рынке инициируют появление изменений на других.

Изменение цены какого-либо товара, произошедшее в результате налогообложения, влияет на объем спроса через эффекты замены и дохода.

Эффект дохода возникает в том случае, когда изменение цены товара увеличивает (при снижении цены) или уменьшает (при повышении цены) реальный доход, или покупательную способность потребителя.

Эффект замены возникает в результате относительного изменения цен. Эффект замены способствует росту потребления относительно подешевевшего товара, тогда как эффект дохода может стимулировать и увеличение, и сокращение потребления товара или быть нейтральным.

В условиях совершенной конкуренции, как правило, неважно, на кого возлагается обязанность по уплате налога – на продавца или покупателя, работодателя или работника, так как система, состоящая из взаимозависимых рынков, приведет к одному и тому же новому равновесию.

Допустим, что законодатели ввели налог на товар в сумме T руб. на каждую единицу этого товара.

На рис. 4.1 изображена ситуация, когда обязанность по уплате налога возлагается на продавцов.

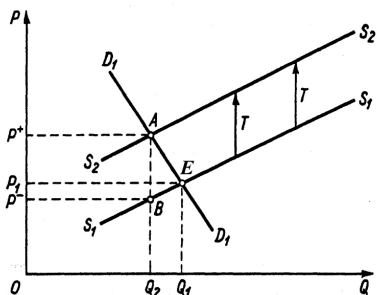


Рис. 4.1. Воздействие потоварного налога при уплате его продавцами

До введения налога линия спроса занимала положение D_1D_1 , а линия предложения S_1S_1 . Равновесная цена составляла P_1 , равновесный объем продаж — Q_1 .

Введение налога вызовет параллельный сдвиг линии предложения вверх на величину T , так как ранее производители согласны были предложить на рынке количество товара Q_1 по цене P_1 , а теперь они согласятся предложить на рынок то количество товара, если только цена с включением налога будет на T руб. выше, чем P_1 . В результате этого линия предложения займет положение S_2S_2 . Объем рынка Q_2 будет меньше первоначального Q_1 . Цена P^+ , которую платит покупатель, окажется выше первоначальной P_1 . Цена P , которую фактически получает продавец (без налога), окажется ниже первоначальной.

Общая сумма доходов, поступающих в бюджет, составит площадь прямоугольника P^+ABP . Потери потребителей составят площадь фигуры P^+P_1EA . Потери производителей составят площадь фигуры PP_1EB . Таким образом, несмотря на то что налог вносится в бюджет продавцами, часть налогового бремени ложится на покупателей.

На рис. 4.2 изображена ситуация, когда обязанность по уплате потоварного налога налагается не на продавцов, а на покупателей. В этом случае происходит параллельный сдвиг линии спроса вниз на T .

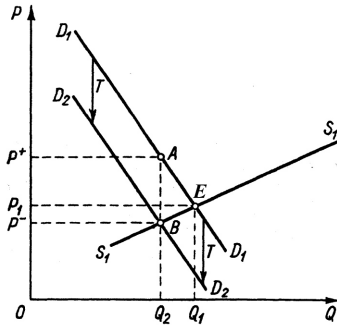


Рис. 4.2. Воздействие на рыночное равновесие потоварного налога при уплате его покупателями

Нетрудно убедиться, что новый объем продаж Q_2 , цены P^+ , P будут точно такими же что и в случае, когда налог вносится в бюджет продавцами.

Распределение налогового бремени между покупателями и продавцами зависит от соотношения в наклонах линий спроса и предложения. Чем больше наклон линии спроса и чем меньше наклон линии предложения, тем большая часть налога ложится на потребителей и тем меньшая часть налога ложится на производителей.

Добиваясь уменьшения налогового бремени, налогоплательщик способен, в принципе, использовать два легальных пути.

Первый состоит в том, чтобы сократить налоговые обязательства за счет изменения структуры и интенсивности своей экономической деятельности. Это может выразиться как в ограничении деятельности, которая непосредственно подлежит налогообложению, либо приводит к налогооблагаемым результатам, так и в расширении деятельности, дающей право на налоговые льготы.

Второй путь заключается в том, чтобы переместить налоговое бремя на других лиц.

Предположим, что законодательные органы власти решили ввести налог на заработную плату в размере 34% от начисленной заработной платы, который обязан уплачивать работодатель. Для работодателя это значит увеличение затрат на оплату труда. Для компенсации возросших затрат работодатель может использовать несколько способов.

Во-первых, работодатель может снизить расходы на оплату труда путем снижения размеров заработной платы своим работникам. Например, если средняя заработная плата на предприятии до введения налога составляла 13,4 тыс. руб., то снижение ее до размера 10,0 тыс. руб. после введения налога оставит затраты предприятия на прежнем уровне. Такой способ перемещения налогового бремени называется **перемещением назад**.

Во-вторых, возросшие расходы на оплату труда на предприятии могут быть компенсированы увеличением отпускной цены производимой продукции. Например, если доля затрат на оплату труда составляла до введения налога 20%, то увеличение отпускной цены на 6,8% после введения налога приведет к полной компенсации понесенных потерь за счет покупателей. Такой способ перемещения налогового бремени называется **перемещением вперед**.

В действительности введение налога может сопровождаться как перемещением назад, так и перемещением вперед. При этом конкретный размер налогового бремени, который, в конечном счете, ляжет на того или иного субъекта хозяйственной деятельности, зависит от типа рынка, особенностей технологического процесса, фазы экономического цикла, этапа маркетинговой или структурной политики фирмы и т.д.

Если рынок является конкурентным (иными словами, ни один продавец или покупатель не в состоянии повлиять на цену), то возможности перемещения налогового бремени, как было показано ранее, всецело определяются соотношением эластичностей спроса и предложения.

Введение налога с позиции монополиста можно рассматривать просто как увеличение издержек производства, вызывающее сдвиг кривой предельных издержек вверх. Это вызывает сокращение выпуска и рост цены.

При олигополии каждый производитель взаимодействует с каждым другим производителем. Если один производитель изменяет свою цену или количество товаров, другие производители также могут изменить свои цены или выпуск, но эти ответные действия могут быть трудны для предсказания.

Таким образом, с точки зрения порождаемых эффектов в отдель-

ных случаях можно говорить о равнозначности некоторых, казалось бы, совершенно различных налогов (например, при отсутствии получаемых наследств и невозможности оставления завещаний налоги на потребление и налоги на заработную плату могут быть признаны равнозначными).

Равнозначные (эквивалентные) налоги – налоги одинаковые по величине и с точки зрения фактического распределения этого бремени.

Вместе с тем в реальной жизни принятие решения о введении того или иного налога может быть обусловлено не только принципами их равнозначности, но и многими другими факторами (в т.ч. административными процедурами).

Глава 5. Основы налоговой системы Российской Федерации

5.1. Основы правового регулирования налоговых отношений

Правовое регулирование налоговых отношений в Российской Федерации основывается на Конституции Российской Федерации, которая в ст. 57 закрепила, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». С 1 января 1999 г. вступила в действие часть первая НК РФ, которая систематизировала законодательство о налогах и сборах, установила систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения в Российской Федерации. С 1 января 2001 г. в связи с принятием части второй НК РФ стали применяться новые специальные нормы об отдельных налогах и сборах.

Законодательство о налогах и сборах регулирует разные отношения: властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 2 НК РФ). Важно отметить, что этот перечень является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Среди вышеназванных можно выделить как имущественные отношения, непосредственно связанные с движением денежных средств, так и организационные (неимущественные) отношения. Так, отношения по установлению и введению налогов и сборов относятся к сфере законотворчества и лишены имущественного содержания, но в отрыве от них невозможно рассматривать отношения, связанные с исчислением и уплатой налоговых платежей.

Основным актом законодательства о налогах и сборах является НК РФ. Он устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.


Законодательство о налогах и сборах не отнесено Конституцией РФ к исключительному ведению Российской Федерации. Поэтому оно имеет три уровня правового регулирования – федеральный, региональный и местный. Каждый уровень имеет собственную структуру. Так, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах включают решения представительных

органов местного самоуправления, принимаемые в соответствии с НК РФ.

Налоговые отношения могут регулироваться и международными договорами (соглашениями), затрагивающими различные аспекты налогообложения. При этом ст. 7 НК РФ установлен приоритет международного договора в системе источников налогового права.

 Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (ст. 7 НК РФ).

Правовую основу налоговой системы составляют не только законодательные, но и иные (подзаконные) нормативные-правовые акты. В различных странах объем подзаконного регулирования налоговых отношений разный. Однако эти акты издаются на основе и во исполнение законов, имеют «подчиненный» характер.

Так, п. 1 ст. 4 части первой НК РФ определено, что Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Федеральная налоговая служба и Федеральная таможенная служба не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. В связи с этим к источникам налогового права можно отнести отдельные постановления Правительства РФ, приказы Минфина РФ. Письма и разъяснения ФНС к нормативным правовым актам не относятся.

Согласно ст. 16 НК РФ информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении и отмене региональных и местных налогов и сборов направляются органами государственной власти субъекта РФ и органами местного самоуправления в ФНС и Минфин РФ, а также в региональные налоговые и финансовые органы.

Судебная практика официально признается источником налогового права в англосаксонских странах. В странах континентальной правовой системы (в т.ч. России) признано, что суд не творит, а применяет право. Однако и здесь судебные акты имеют определенное значение в регулировании налоговых отношений. Фактически все решения Конституционного суда РФ по налоговым спорам содержат правила налогообложения и имеют все признаки источника налогового права.

☑ Постановлением Конституционного суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П было определено, что отдельные нормы Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» не соответствуют Конституции Российской Федерации, подлежат приведению в соответствие с Конституцией Российской Федерации и утрачивают силу не позднее 1 января 2001 г. Таким образом, данное постановление влечет за собой правовые последствия на всей территории Российской Федерации.

5.2. Порядок установления и изменения налогов и сборов

Соблюдение принципа законности в налогообложении предполагает не только соблюдение процедуры принятия акта законодательства о налогах и сборах, но и соблюдения порядка введения его в действие.

Порядок вступления в силу актов налогового законодательства в России определен ст. 5 НК РФ и имеет значительную специфику по сравнению с источниками других отраслей права.

В целях определения порядка введения в действие все акты налогового законодательства можно разделить на 2 группы.

1. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части

установления новых налогов и (или) сборов, а также акты субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы.

Такие акты вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования, причем требуется одновременное соблюдение обоих условий. При этом определяющим является условие, наступающее позднее по времени.

2. Иные акты, вносящие изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство.

Акты этой группы вступают в силу следующим образом: в отношении налогов – не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; в отношении сборов – не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Отсутствие указания на налоговый период применительно к сборам связано с тем, что они носят разовый характер, уплачиваются в строго определенных ситуациях, в то время как налог является регулярным платежом.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это. При этом указанные акты законодательства о налогах и сборах могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это.

Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение

ние законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

В ряде случаев, в акте законодательства о налогах и сборах может быть конкретно указан срок введения его в действие. Однако действие отдельных положений актов законодательства о налогах и сборах во времени различно, поэтому могут быть различны и сроки введения их в действие. При этом дата введения в действие может отличаться от срока указанного в самом акте.

Основные особенности действия актов налогового законодательства представлены на рис. 5.1.

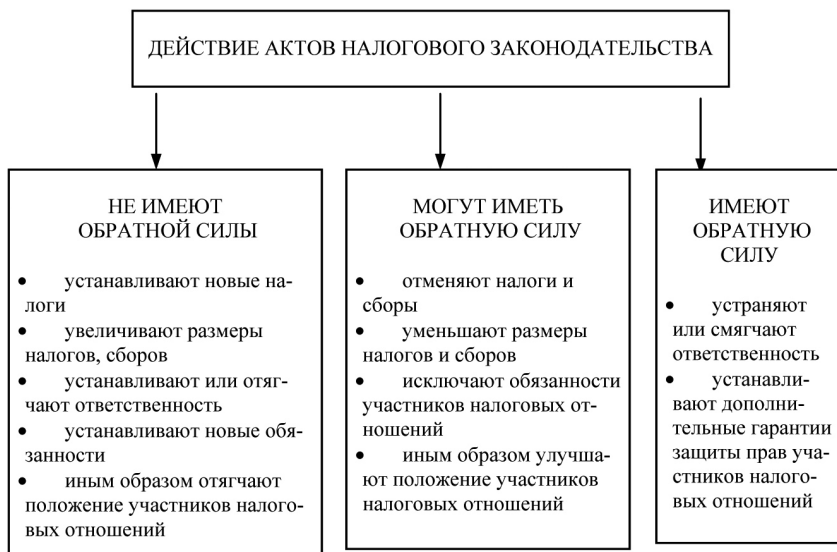


Рис. 5.1. Действие актов налогового законодательства во времени

Под официальным опубликованием понимается первая публикация полного текста нормативно-правового акта в специальных печатных изданиях, признанных официальными действующим законо-

дательством. Для федеральных законов таковыми являются Собрание законодательства Российской Федерации, «Российская газета» и «Парламентская газета». При опубликовании акта по частям в нескольких выпусках официального издания датой официального опубликования акта должна считаться дата опубликования его последней части.

Для муниципальных нормативных правовых актов в соответствии со ст. 5 ч. 1 НК РФ также должна быть соблюдена процедура официального опубликования (обнародования). Согласно п. 3 ст. 47 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» порядок опубликования муниципальных правовых актов устанавливается уставом муниципального образования и должен обеспечивать возможность ознакомления с ними граждан, за исключением муниципальных правовых актов или их отдельных положений, содержащих сведения, распространение которых ограничено федеральным законом.

Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

5.3. Участники налоговых отношений в налоговой системе Российской Федерации

В налоговых отношениях участвует достаточно большой круг лиц. Каждый участник налоговых отношений имеет определенные права и обязанности.


В соответствии со ст. 9 НК РФ в качестве участников налоговых отношений определены следующие лица: **1) налогоплательщики или плательщики сборов; 2) налоговые агенты; 3) налоговые и таможенные органы.**

Очевидно, этот перечень не является исчерпывающим, поскольку налоговое законодательство упоминает и других субъектов, наделенных специальной налоговой правосубъектностью. К их числу,

безусловно, надо отнести законных и уполномоченных представителей налогоплательщиков. Значительную роль в налоговых правоотношениях играют банки. В сфере налогового контроля могут быть задействованы эксперты, специалисты, понятые, свидетели. Кроме того, регистрирующие и иные органы, обязанные согласно ст. 85 НК РФ сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков, фактически также становятся важными участниками налоговых отношений. Кроме того, на наш взгляд, важнейшими субъектами налоговых отношений являются законодательные (представительные) органы власти Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований.

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

При этом филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений, но самостоятельными налогоплательщиками не являются.

 **Обособленное подразделение организации** – любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (ст. 11 НК РФ).

Признание обособленного подразделения таковым с позиции налогового законодательства производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Кроме налогоплательщиков важными участниками налоговых отношений являются налоговые агенты.

Согласно ст. 24 НК РФ **налоговыми агентами** признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Поскольку налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, то в отдельных случаях они также являются важными участниками налоговых отношений.

Законными представителями организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации (ст. 28 НК РФ). Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

☑ Согласно ст. 53 ГК РФ юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Действующее законодательство допускает наличие статуса законных представителей налогоплательщика-организации как за единоличными (например, директор и т.п.), так и коллегиальными органами управления (совет директоров и др.).

Законными представителями физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Законное представительство в сфере налогообложения физических лиц необходимо в связи с отсутствием у некоторых категорий налогоплательщиков (несовершеннолетние, недееспособные) налоговой дееспособности.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Общее количество представителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается.

Таким образом, если законное представительство возникает непосредственно из нормы закона, то уполномоченное – на основании выданной доверенности.

Одним из важных участников налоговых отношений являются **банки**, которыми для целей налогообложения согласно ст. 11 НК РФ признаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации, т.е. фактически банком признается любая кредитная организация, что значительно расширяет содержание данного термина по сравнению с банковским законодательством.

В налоговых отношениях банк выступает не только как налогоплательщик или налоговый агент, но, прежде всего, **как финансовый посредник** между налогоплательщиками, налоговыми агентами и государством.

Основная обязанность банка как финансового посредника состоит в исполнении поручений налогоплательщиков и налоговых агентов на перечисление налогов и сборов, а также решений налоговых органов о взыскании налогов, при этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). Такие поручения (решения) исполняются банком в порядке очередности, установленной гражданским законодательством, в течение одного операционного дня, следующего за днем получения поручения (решения).

Кроме того, в соответствии со ст. 86 НК РФ на банки накладывается целый ряд обязанностей, связанных с учетом налогоплательщиков (сообщать в налоговый орган об открытии или о закрытии

счета, выдавать налоговым органам справки о наличии счетов, об остатках денежных средств, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) и др.).

Правовой статус налогоплательщиков (плательщиков сборов) содержательно раскрывается через сумму закрепленных за ними прав и возложенных на них обязанностей.

5.4. Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов

Основные права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов установлены в ст. ст. 21 и 23 ч. 1 НК РФ.

К числу *основных обязанностей* налогоплательщиков НК РФ относит такие, как:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если данные обязанности предусмотрены законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций;
- 6) представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

7) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

8) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

9) в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов и др.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов);

2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях;

3) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации;

4) о реорганизации или ликвидации организации.

В соответствии со ст. 21 НК РФ налогоплательщик обладает следующими **основными правами**:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Минфина РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах

и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

6) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

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

8) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

9) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

10) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

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

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

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

14) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

15) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

16) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

Указанный перечень прав, которыми пользуются налогоплательщики, не является исчерпывающим. Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Так, налогоплательщик имеет право передавать имущество под залог обеспечения обязанности по уплате налогов, сборов (ст. 73 НК РФ); выступать поручителем перед налоговыми органами (ст. 74 НК РФ); присутствовать при выемке документов (ст. 94 НК РФ); заявлять отвод эксперту (ст. 95 НК РФ) и другие.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов, порядок которой определяется НК РФ и иными федеральными законами.

5.5. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) со смертью физического лица – налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества, в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ;

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Основные требования, которые предъявляются к налогоплательщику при исполнении обязанности по уплате налогов, сводятся к следующему:

1. Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

2. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством. При этом допускается досрочная уплата налога.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

Обязанность по уплате налога считается исполненной в следующих основных случаях:

1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента.

В некоторых случаях, предусмотренных п. 4 ст. 45 НК РФ, обязанность по уплате налога считается не исполненной. Например, подобная ситуация возникает в случае самостоятельного отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации, либо неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего непорочное перечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства и т.д.


В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога.

При этом взыскание налога с организаций и индивидуальных предпринимателей производится путем направления в банк, в котором открыты их счета решения о взыскании налога.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах указанных лиц, либо при отсутствии информации об их счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Кроме того, при взыскании налога налоговым органом может быть применено в порядке и на условиях, которые установлены ст. 76

НК РФ, приостановление операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя в банках.

 Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (п. 3 ст. 46 НК РФ).

Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в ином порядке, установленном ст. 48 НК РФ, предусматривающем обращение налогового органа в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств данного налогоплательщика, в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. При этом исковое заявление должно быть подано в суд общей юрисдикции в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Взыскание налога в отношении указанных лиц производится последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- 4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которой оказались невозможными в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается безнадежной и списывается в порядке, установленном: Правительством Российской Федерации – по федеральным налогам и сборам; исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, местными администрациями – по региональным и местным налогам.

В отдельных случаях налогоплательщик может претендовать на изменение сроков уплаты налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита в соответствии с порядком, установленным главой 9 ч. 1 НК РФ.

Общая характеристика основных форм изменения срока уплаты налога или сбора приведена на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Основные формы изменения сроков уплаты налогов в Российской Федерации

В настоящее время изменение сроков уплаты по федеральным налогам и сборам по общему правилу осуществляет ФНС России, по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица, по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации – Федеральная таможенная служба, а по государственной пошлине – органы (должностные лица), уполномоченные в соответствии с главой 25.3 НК РФ совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина.

По общему правилу изменение срока уплаты налога и сбора указанными органами может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства.

В отдельных случаях срок уплаты налогов изменен быть не может. К их числу относится ситуации, когда в отношении лица, претендующего на такое изменение, возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах, либо проводится производство по делу о налоговом правонарушении, либо имеются достаточные основания полагать, что это 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.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (отсрочка, рассрочка – 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ, инвестиционный налоговый кредит – от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ). Однако проценты не начисляются при предоставлении отсрочки (рассрочки) на основании причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, а также в связи с задержкой этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов, а по инвестиционному налоговому кредиту также сроки его действия и размеры уплачиваемых процентов.

Раздел 3. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 6. Федеральные налоги, сборы, обязательные платежи в Российской Федерации

6.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из ведущих налогов отечественной налоговой системы и составляет основу доходной части федерального бюджета Российской Федерации.

В соответствии со ст. 143 ч. 2 НК РФ налогоплательщиками НДС являются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Общая характеристика налогоплательщиков НДС приведена на рис. 6.1.

Налогоплательщики, исчисляющие налог с добавленной стоимости, создаваемой внутри Российской Федерации (далее – плательщики внутреннего НДС), имеют возможность в добровольном порядке получить освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в части добавленной стоимости, созданной в Российской Федерации на срок 12 календарных месяцев.

Для того чтобы использовать освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков, налогоплательщик должен представить письменное уведомление и документы, предусмотренные п. 6 ст. 145 НК РФ, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Механизм предоставления освобождения от исполнения обязанно-

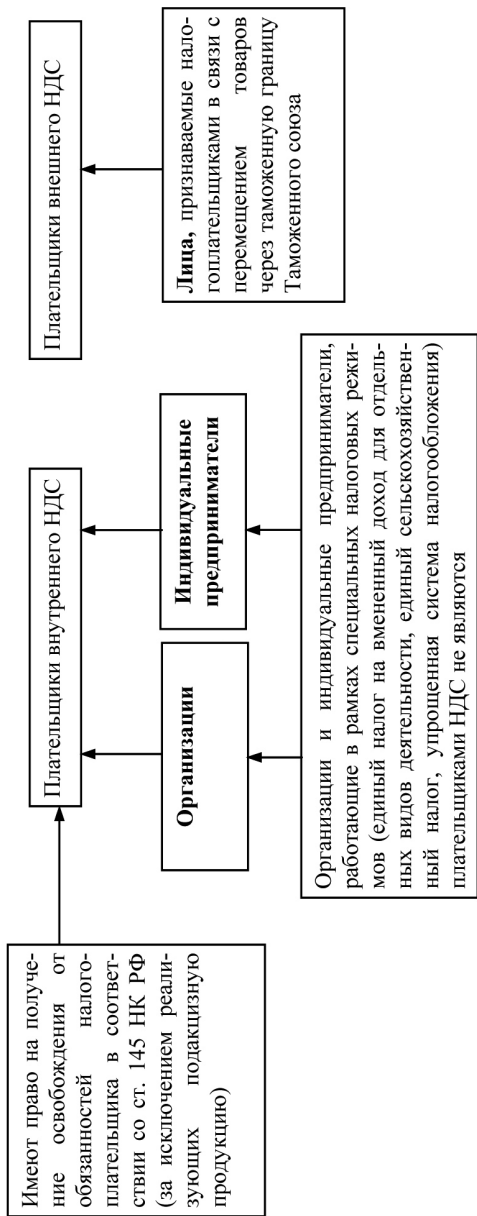


Рис. 6.1. Налогоплательщики налога на добавленную стоимость

стей налогоплательщика НДС, установленный п. 1–2 ст. 145 НК РФ, предполагает соблюдение следующих условий:

- сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) у налогоплательщика за три предшествующих последовательных календарных месяца без учета налога не превысила в совокупности 2 млн. руб.;

- в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев у налогоплательщика отсутствует деятельность по реализации подакцизных товаров¹.

Организации и индивидуальные предприниматели, работающие в рамках специальных налоговых режимов, а также лица, использующие право на освобождение от обязанностей налогоплательщиков в соответствии со ст. 145 НК РФ не являются плательщиками НДС в части добавленной стоимости, созданной в Российской Федерации. В то же время они обязаны исчислять и уплачивать НДС как налогоплательщики при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также как налоговые агенты.

На основе положений ст. 161 НК РФ можно выделить следующие виды **налоговых агентов**:

налоговые агенты – покупатели товаров (работ, услуг), т.е. лица, обязанные исчислить и заплатить НДС за одного из участников сделки при приобретении товаров (работ, услуг);

налоговые агенты – продавцы товаров (работ, услуг), т.е. лица, выступающие в сделке в качестве продавца товара (лица выполняющего работы, оказывающего услуги), но фактически обязанные исчислить и заплатить налог за третье лицо.

Организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, при условии, что местом реализации данных товаров (работ, услуг) для целей исчисления НДС является Российская Федерация,

¹ Перечень подакцизных товаров установлен ст. 181 части второй НК РФ.

признаются налоговыми агентами, т.е являются налоговыми агентами-покупателями.

Статьей 146 НК РФ установлены следующие **объекты налогообложения** НДС:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

При определении первого объекта налогообложения необходимо учитывать, что п. 3 ст. 39 НК РФ определен перечень операций, которые не признаются реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения вообще. Кроме того, п. 2 ст. 146 НК РФ данный перечень дополнен рядом операций, которые не облагаются только при исчислении НДС (не признаются объектами налогообложения НДС).

Статьей 147 НК РФ в целях исчисления НДС **местом реализации товаров** признается территория Российской Федерации, при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Указанная норма обусловлена тем, что в России налогообложение добавленной стоимости осуществляется на основе использования принципа страны назначения. При ввозе товаров на таможенную территорию России они облагаются НДС, а при вывозе –

суммы НДС, уплаченные на территории России, подлежат возврату (зачету).

Особенности определения **места реализации работ, услуг** для целей исчисления НДС установлены ст. 148 НК РФ.

В случае признания отдельных операций объектами налогообложения по НДС начисление налога может не производиться в связи с тем, что действующее законодательство предусматривает применение налоговых льгот.

Так, ст. 149 НК РФ определен перечень операций, которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а ст. 150 НК РФ предусмотрен перечень товаров, ввоз которых на территорию Российской Федерации не подлежит налогообложению.

При осуществлении операций как подлежащих налогообложению, так и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения, или приостановить его использование.

Такой отказ возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами п. 3 ст. 149 НК РФ. Кроме того, не допускается отказ от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Перечисленные в ст. 149 НК РФ операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговый период установлен как календарный квартал.

Налоговая база по НДС имеет особенности определения и исчисления по каждому объекту налогообложения. Некоторые особенности определения налоговой базы по НДС в разрезе объектов налогообложения приведены на рис. 6.2.

Момент определения налоговой базы по НДС для целей исчисления налога на добавленную стоимость определяется на основе ст. 167 части второй НК РФ.

Так, по общему правилу по операциям по реализации товаров (работ, услуг) момент определения налоговой базы определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

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

При этом в случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях исчисления НДС приравнивается к его отгрузке.

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

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения НДС, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

По НДС установлены обычные и расчетные **налоговые ставки**.

Обычные ставки налога (0, 10, 18%) применяются к налоговой базе, исчисленной без учета НДС. Расчетные ставки налога (10/110%, 18/118 %) применяются к налоговой базе, исчисленной с учетом НДС.

Ставка 0% предусмотрена в отношении товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, свободной таможенной зоны при условии представления в налоговые органы документов, предус-

<p>Реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав</p>	<p>Передача товаров (работ, услуг) внутри предприятия</p>	<p>Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления</p>	<p>Ввоз товаров на таможенную территорию Таможенного союза</p>
<p>Общий порядок Налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них налога</p> <p>Специальный порядок: Установлен для отдельных ситуаций ст. 154–162.1 НК РФ.</p>	<p>Общий порядок Налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них налога и налога с продаж (п.1 ст. 159 НК РФ)</p>	<p>Общий порядок Налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (п. 2 ст. 159 НК РФ)</p>	<p>Общий порядок Налоговая база определяется как сумма: таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины, подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам и подакцизному минеральному сырью)</p> <p>Специальный порядок применяется: При ввозе на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории.</p>

Рис. 6.2. Особенности определения налоговой базы по НДС

мотренных ст. 165 НК РФ, работ, услуг, непосредственно связанных с их производством и реализацией, а также ряда других товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ.

Ставка 10% применяется к продовольственным товарам, товарам для детей, медицинским товарам, указанным в п. 2 ст. 164 НК РФ, а также периодическим печатным изданиям, за исключением изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой.

Общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с п.п. 1–3 п. 1 ст. 146 НК РФ, момент определения налоговой базы которых, установленный ст. 167 НК РФ, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный в п.п. 4 и 5 ст. 161 НК РФ) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога.

Кроме того, не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав, налогоплательщик (налоговый агент) должен выставить соответствующие счета-фактуры, которые являются документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренной главой 21 НК РФ.

Порядок ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж при расчетах по НДС определен Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ (за исключением налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 НК РФ.

Перечень **налоговых вычетов** по НДС установлен ст. 171 НК РФ, а порядок их применения определен ст. 172 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с п.п. 1 и 2 п. 1 ст. 146 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с п.п. 1–3 п. 1 ст. 146 НК РФ, на территории Российской Федерации производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации НДС уплачивается в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и Российской Федерации.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

6.2. Акцизы

Налогоплательщиками акцизов признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При этом организации и иные лица признаются налогоплательщиками, только если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ.

Одной из особенностей исчисления и уплаты акцизов является то, что в ряде случаев соответствующее лицо может стать налогоплательщиком акцизов в добровольном порядке.

Так, ст. 179.2 и 179.3 НК РФ предусмотрена процедура выдачи свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, а также свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином.

Перечень подакцизных товаров установлен ст. 181 НК РФ и содержит 10 групп товаров. В табл. 6.1 представлены все виды подакцизных товаров с указанием ставок соответствующих акцизов, действующих с 1 января 2011 г.

В ряде случаев отдельные виды товаров, относимые к группе подакцизных, в действительности налогом не облагаются, поскольку предусмотрены соответствующие исключения.

Согласно ст. 181 НК РФ не являются подакцизными товарами зарегистрированные и внесенные в государственный реестр лекарственных, лечебно-профилактические, диагностические средства и др.

Статьей 182 НК РФ установлено 11 **объектов налогообложения** акцизами, к числу которых относятся:

1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

2) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

3) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

4) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

5) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Таблица 6.1

Ставки акцизов в разрезе видов подакцизных товаров, действующие с 1 января по 31 декабря 2011 г.

№ п/п	Наименование подакцизного товара	Налоговая ставка
1.	Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья), спирт коньячный	<i>34 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта²</i>
2.	Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	<i>0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта</i>
3.	Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	<i>0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта</i>
4.	Алкогольная продукция в объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением строк 6,7) и спиртосодержащая продукция (за исключением строк 2 и 3)	<i>231 руб. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах</i>
5.	Алкогольная продукция в объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением строк 6,7)	<i>190 руб. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах</i>
6.	Вина натуральные (за исключением строки 7), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта не более 6%, изготовленные из виноматериалов, без добавления этилового спирта	<i>5 руб. 00 коп. за 1 литр</i>

² Данная ставка установлена с 01. 01. 2011 года по 31. 07. 2011 года.

№ п/п	Наименование подакцизного товара	Налоговая ставка
7.	Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	18 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
8.	Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 процента включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
9.	Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 процента включительно	10 руб. 00 коп. за 1 литр
10.	Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 процента	17 руб. 00 коп. за 1 литр
11.	Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	510 руб. 00 коп. за 1 кг.
12.	Сигары	30 руб. 00 коп. за 1 штуку
13.	Сигариллы (сигариты), биди, кретек	435 руб. 00 коп. за 1000 штук
14.	Сигареты с фильтром	280 руб. 00 коп. за 1000 штук + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 360 руб. за 1000 штук
15.	Сигареты без фильтра, папиросы	250 руб. 00 коп. за 1000 штук + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 310 руб. за 1000 штук
16.	Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)
17.	Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	27 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
18.	Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	260 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
19.	Автомобильный бензин не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	5995 руб. 00 коп. за 1 тонну

№ п/п	Наименование подакцизного товара	Налоговая ставка
20.	Автомобильный бензин класса 3	5672 руб. 20 коп. за 1 тонну
21.	Автомобильный бензин класса 4 и класса 5	5143 руб. 00 коп. за 1 тонну
22.	Дизельное топливо не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5	2753 руб. 00 коп. за 1 тонну
23.	Дизельное топливо класса 3	2485 руб. 00 коп. за 1 тонну
24.	Дизельное топливо класса 4 и класса 5	2247 руб. 00 коп. за 1 тонну
25.	Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	4681 руб. 00 коп. за 1 тонну
26.	Прямогонный бензин	6089 руб. 00 коп. за 1 тонну

Однако ст. 183 НК РФ предусмотрен ряд исключений, поскольку некоторые операции не подлежат налогообложению акцизами (например, ввоз на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, реализация подакцизных товаров на экспорт и т.д.).

В отношении операции по реализации товаров на экспорт установлен особый порядок предоставления освобождения, предусматривающий представление в течение 180 календарных дней со дня реализации указанных товаров ряда документов, аналогичных для применения ставки 0% по НДС, а также представления в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров определяется в соответствии со ст. 195 НК РФ.

Налогоплательщик, осуществляющий операции, облагаемые

акцизами (за исключением некоторых случаев) обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья (материалов)) соответствующую сумму акциза.

В расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением некоторых прямо оговоренных ситуаций (например, реализация в розницу, на экспорт и др.).

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на **налоговые вычеты**, предусмотренные ст. 200 НК РФ. Порядок их применения имеет ряд отличий от аналогичного механизма применения вычетов по НДС.

Пунктом 3 ст. 201 части второй НК РФ установлено, что вычеты сумм налога, предусмотренные для «производителей», осуществляются в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, **фактически включенной в расходы на производство** других реализованных (переданных) подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизами подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Сроки и порядок уплаты акцизов определены ст. 204 НК РФ и представлены в табл. 6.2.

По общему правилу акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. Однако имеется ряд исключений. Например, при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, уплата

Таблица 6.2

Сроки и порядок уплаты акцизов

№ п/п	Наименование налогоплательщика	Срок уплаты акцизов
1.	Налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом.	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.
2.	Налогоплательщики, осуществляющие реализацию произведенных ими подакцизных товаров.	Исходя из фактической реализации (передачи) подакцизных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.
3.	Лица, ввозящие товары на таможенную территорию Российской Федерации.	Сроки и порядок уплаты акциза устанавливаются таможенным законодательством России. В частности, согласно ст. 329 ТК РФ налоги должны быть заплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию России.

акциза производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров.

Налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (если иное не оговорено налоговым законодательством) в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, представляют налоговую декларацию не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

6.3. Налог на прибыль организаций

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций в Российской Федерации признаются: российские организации; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Некоторые организации освобождены от обязанностей плательщиков налога на прибыль организаций.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, занимающиеся игорным бизнесом, применяющие такие специальные налоговые режимы как упрощенная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Однако наличие освобождения в качестве налогоплательщика не предусматривает освобождение от исполнения обязанностей в качестве налоговых агентов. Такая обязанность возникает, например, при выплате дивидендов, при выплате некоторых видов доходов иностранным организациям.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Основные особенности определения объектов налогообложения по налогу на прибыль приведены на рис. 6.3.

Для целей налогообложения прибыли организаций к доходам относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

2) внереализационные доходы.

Величина дохода может быть определена на основании лю-

<p>Российские организации</p>	<p>Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ.</p>	<p>Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность через постоянные представительства</p>	<p>Полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представителями расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ.</p>	<p>Иностранные организации, получающие доход от источников в Российской Федерации</p>	<p>Доходы, полученные от источников в Российской Федерации, определяемых в соответствии со ст. 309 НК РФ.</p>
<p>Постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации – филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с: использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продаже товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной п. 4 ст. 306 НК РФ.</p>					

Рис. 6.3. Объекты обложения налогом на прибыль организаций для различных категорий налогоплательщиков

бых документов, так или иначе подтверждающих его получение.

К таким документам относятся: первичные учетные документы; документы налогового учета; любые иные документы.

Доходом от реализации для целей налогообложения прибыли организаций признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

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

Доходы, не относящиеся к группе «доходов от реализации», являются внереализационными доходами. В частности, внереализационными доходами являются доходы: от долевого участия в других организациях, в виде признанных должником штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба, в виде процентов, полученных по договорам займа.

Согласно ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются отдельные виды доходов (например, в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней и т.д.).

Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей налогообложения в зависимости от выбранного метода признания доходов и расходов – метода начисления или кассового метода.

Организации, применяющие кассовый метод, датой получения дохода признают:

- день поступления средств на счета в банках, в кассу организации;
- день поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
- день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

В случае, если налогоплательщик определяет доходы, для целей налогообложения используя метод начислений, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг и (или) имущественных прав.

Плательщик налога на прибыль организаций уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Причем расходы признаются и в отсутствие доходов.

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

Перечень расходов, связанных с производством и реализацией, установлен ст. 253 НК РФ и включает, например, расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества, расходами на НИОКР (научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки), страхование, освоение природных ресурсов и др.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Перечень материальных расходов приведен в ст. 254 НК РФ и является открытым. Таким образом, в состав данных расходов могут быть отнесены любые иные затраты, отвечающие требованиям п. 1

ст. 252 НК РФ, непосредственно связанные с технологическими особенностями производственного процесса.

К расходам на оплату труда относятся любые начисления в пользу работников, если такие начисления предусмотрены:

- 1) законодательством Российской Федерации;
- 2) трудовыми договорами (контрактами);
- 3) коллективными договорами.

При этом в расходы на оплату труда включаются начисления как в денежной, так и в натуральной формах. Данные начисления могут носить стимулирующий характер (премии и надбавки), компенсационный характер, а также быть связаны с содержанием работников.

Суммы начисленной амортизации также относятся в состав расходов, связанных с производством и реализацией.

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Отдельные виды имущества в соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежат амортизации (например, земля и иные объекты природопользования, материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок и т.д.), а в некоторых случаях исключаются из состава амортизируемого имущества (например, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев и др.).

По общему правилу амортизационные отчисления включаются в расходы ежемесячно, а их размер зависит:

- от стоимости амортизируемого имущества;
- срока его полезного использования;

- применяемого организацией метода начисления амортизации (линейного или нелинейного).

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества определен ст. 257 НК РФ.

Для целей начисления амортизации все амортизируемое имущество распределяется по соответствующим амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительством РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Начисление амортизации производится по выбору налогоплательщика либо линейным, либо нелинейным методом, за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в 8–10 амортизационные группы, по которым допускается начисление амортизации только линейным методом.

В случаях, установленных ст. 259.3 НК РФ, налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальные повышающие коэффициенты (максимальное значение равно 3).

К прочим расходам следует относить затраты организации, которые связаны с производственным процессом и реализацией, но не включены в состав расходов, поименованных в ст. ст. 254–259 НК РФ.

Примерный перечень таких затрат установлен ст. 264 НК РФ.

К прочим расходам относятся, в частности, арендные (лизинговые) платежи, расходы на командировки, расходы на юридические, консультационные, аудиторские услуги). К прочим расходам также относятся расходы на ремонт основных средств, расходы на освоение природных ресурсов, расходы на НИОКР, расходы на обязательное и добровольное страхование имущества.

Если организация применяет кассовый метод, то расходы признаются после их фактической оплаты. При этом согласно п. 3 ст. 273 НК РФ оплатой товара, работ, услуг и (или) имущественных прав

признается прекращение встречного обязательства их приобретателя перед продавцом.

Кроме того, в отношении отдельных видов расходов ст. 273 НК РФ устанавливает особенности их признания.

При применении метода начисления расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

В соответствии с положениями ст. 318 и ст. 319 НК РФ, если налогоплательщик определяет доходы и **расходы по методу начисления**, расходы на производство и реализацию подразделяются на:

- 1) прямые;
- 2) косвенные.

В состав **прямых расходов** могут быть отнесены материальные затраты, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, суммы единого социального налога, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда и другие расходы, указанные налогоплательщиком в учетной политике.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

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

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток – отрицательная разница между доходами и

расходами, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ.

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

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

По налогу на прибыль организаций ст. 284 НК РФ установлено 10 видов налоговых ставок. Основной размер налоговой ставки составляет 20%, из которой 2% идет в доход федерального бюджета, а 18% зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, причем последняя часть региональными законами может быть снижена до 13,5%.

Налог на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Исчисление суммы налога на прибыль организаций производится налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев определения налога налоговыми агентами, установленных п. 4 и 5 ст. 286 НК РФ.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

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

По общему правилу налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога на прибыль и (или) авансовых платежей обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахож-

дения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Представление налоговой декларации по итогам налогового периода производится в срок не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Представление налоговых деклараций по итогам отчетного периода производится не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, а налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей определены ст. 287 НК РФ.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Особенности уплаты налога налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения, установлены ст. 288 НК РФ и предполагают распределение налога, подлежащего уплате в бюджеты субъекта РФ и местные бюджеты между обособленными подразделениями.

6.4. Страховые взносы в государственные внебюджетные социальные фонды

С 1 января 2010 г. единый социальный налог (ЕСН) был исключен из перечня действующих налогов и сборов. Взамен него на территории Российской Федерации Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского стра-

хования» были введены страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Страховые взносы неразрывно связаны с обязательным социальным страхованием. Их уплата обеспечивает право граждан на получение финансовой поддержки при выходе на пенсию, при беременности, в случае рождения ребенка, болезни, а также предоставляет право получения бесплатной медицинской помощи.

С введением новых взносов у организаций и индивидуальных предпринимателей появились новые обязанности по перечислению таких платежей, а полномочия по контролю за их исчислением и уплатой были переданы от Федеральной налоговой службы и перераспределены между Пенсионным фондом РФ и Фондом социального страхования РФ.

В настоящее время страховые взносы разделены по видам обязательного социального страхования и по государственным внебюджетным фондам, в которые они зачисляются. В частности, к ним относятся:

- 1) страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- 2) страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- 3) страховые взносы на обязательное медицинское страхование.

Кроме того, в Российской Федерации наряду с указанными платежами существуют также страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Однако они уплачиваются в Фонд социального страхования на основании специального Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» и никогда не имели отношения к налоговым обязательствам.

Страховые взносы не являются налоговыми платежами, поэтому нормы законодательства о налогах и сборах применяются к ним лишь в специально оговоренных в законодательстве случаях.

К **плательщикам** страховых взносов относятся те же лица, ко-

торые признавались плательщиками единого социального налога, а именно:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам (обобщенно – работодатели):

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой (обобщенно – самозанятые).

Если лицо одновременно относится к нескольким категориям плательщиков, то он исчисляет и уплачивает страховые взносы (до 1 января 2010 г. единый социальный налог) по каждому основанию.

В законодательстве о едином социальном налоге и специальных налоговых режимах были специальные оговорки, устанавливающие, что лица, применяющие единый сельскохозяйственный налог, упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками данного налога. Кроме того, в случае если организация является плательщиком Единого налога на вмененный доход (ЕНВД), то от уплаты ЕСН освобождаются выплаты, производимые физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД. Подобных исключений в законодательстве о страховых взносах нет.

Объектом обложения страховыми взносами для первой группы плательщиков являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Однако не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом

которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Также не признаются объектом обложения для данной категории плательщиков страховых взносов выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенном за пределами территории Российской Федерации, выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории Российской Федерации в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Аналогичная норма была предусмотрена в законодательстве о едином социальном налоге. Кроме того, объектом обложения ЕСН в соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ не признавались выплаты и вознаграждения в случае, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде, а у индивидуальных предпринимателей – к расходам, не уменьшающим базу по налогу на доходы физических лиц.

Существенное изменение в части определения объекта обложения произошло для второй группы налогоплательщиков. Так, если по ЕСН для них объектом обложения признавались доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением, то страховые взносы они должны уплачивать исходя из стоимости страхового года. При этом данная категория лиц не исчисляет и не уплачивает страховые взносы по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в Фонд социального страхования Российской Федерации, поскольку отношения по уплате платежей на данные цели теперь выстраиваются на добровольных началах.

База для исчисления страховых взносов для работодателей оп-

ределяется аналогично налоговой базе по ЕСН – она определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками за расчетный (по ЕСН – налоговый) период в пользу физических лиц, за исключением сумм, не подлежащих налогообложению согласно ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», а по ЕСН – ст. 238 НК РФ.

Плательщики страховых взносов – работодатели определяют базу для начисления страховых взносов отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

Основным отличием в исчислении страховых взносов от ЕСН является то, что база для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей 415 тыс. руб., нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 тыс. руб. итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются.

Сумма выплат и иных вознаграждений, учитываемых при определении базы для начисления страховых взносов в части, касающейся договора авторского заказа, договора об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательского лицензионного договора, лицензионного договора о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, определяется как сумма доходов, полученных по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются к вычету по нормативам, уста-

новленным п. 7 ст. 8 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

☑ При создании научных трудов и разработок норматив затрат при исчислении страховых взносов установлен в размере 20% от суммы начисленного дохода, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна – 30%, произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи – 40%.

Для «самозанятых» лиц налоговая база по ЕСН определялась как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль организаций.

При исчислении страховых взносов базой для расчета теперь служит минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, поскольку стоимость страхового года определяется как произведение данной величины, тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд, увеличенное в 12 раз.

При исчислении ЕСН ст. 239 НК РФ были предусмотрены налоговые льготы, направленные на социальную поддержку инвалидов. Кроме того, некоторые налогоплательщики полностью или частично освобождаются от ЕСН в соответствии со ст. 245 НК РФ.

При исчислении страховых взносов льгот, аналогичных указанным в ст. 239 НК РФ, уже не предусмотрено, а положения ст. 245 НК РФ нашли свое отражение в виде сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенси-

онный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

☑ В налоговую базу для исчисления ЕСН, подлежащего уплате в федеральный бюджет, не включались суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации. Аналогичные выплаты, в части страховых взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд, не облагаются страховыми взносами с 1 января 2010 г.

При исчислении страховых взносов **тарифы страховых взносов** в отличие от налоговых ставок по ЕСН не носят регрессивный характер.

С 1 января 2011 г. в Российской Федерации будут применяться следующие тарифы страховых взносов для работодателей:

- 1) Пенсионный фонд РФ – 26%;
- 2) Фонд социального страхования РФ – 2,9%;
- 3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 3,1%;
- 4) территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 2%.

Согласно ст. 58 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» на переходный период в 2011–2019 гг. для отдельных категорий плательщиков страховых взносов предусмотрено применение пониженных ставок.

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению плательщиками страховых взносов на сумму произведенных ими расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодатель-

ством Российской Федерации. Аналогичная норма была предусмотрена при исчислении ЕСН.

Уплата страховых взносов «работодателями» производится в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется ежемесячный обязательный платеж. Аналогичные сроки были установлены по ЕСН.

Плательщики страховых взносов «**работодатели**» ежеквартально представляют отчетность в территориальный фонд Пенсионного страхования (до 1 числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом) и в территориальный фонд социального страхования (до 15 числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом).

Плательщики – «самозанятые» производят исчисление и уплату страховых взносов в соответствии со ст. 15 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Расчет сумм страховых взносов, подлежащих уплате за расчетный период, плательщиками страховых взносов производится ими самостоятельно. По общему правилу они подлежат уплате не позднее 31 декабря текущего календарного года.

Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам лицами «самозанятыми» представляется до 1 марта календарного года, следующего за истекшим расчетным периодом, в соответствующий территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Таким образом, установление страховых взносов с 1 января 2010 г. привело к отмене единого социального налога. Однако целевая направленность страховых взносов осталась прежней – как и единый социальный налог они предназначены для обеспечения финансирования различных социальных нужд – выплаты пенсий, социального и медицинского страхования. В связи с этим плательщиками страховых взносов признаются как работодатели, так и самозанятые лица. Несмотря на ряд новшеств, порядок исчисления и уплаты страховых взносов остался во многом похож на ЕСН.

6.5. Налог на доходы физических лиц

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения (п. 2 ст. 207 НК РФ).

Перечень доходов от источников в Российской Федерации и за ее пределами установлен ст. 208 НК РФ. К доходам от источников, например, относятся:

- 1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;
- 2) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
- 3) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в России;
- 4) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в России, и т. д.

Для **физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, объектом налогообложения** по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Для **физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации**, облагается только доход от источников в Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы на-

логоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

К доходам налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, в частности, относятся:

- материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами;

- материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

- материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. При этом для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218–221 НК РФ.

Стандартные налоговые вычеты, установленные ст. 218 НК РФ, предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Получение **социальных налоговых вычетов** (ст. 219 НК РФ) предусмотрено в отношении отдельных видов расходов на обучение, лечение и благотворительную деятельность налогоплательщика и производится на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ) предусмотрены в отношении доходов от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения,

дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, а также в отношении суммы, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

По общему правилу имущественные налоговые вычеты (за исключением имущественных налоговых вычетов по операциям с ценными бумагами) предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы.

Однако имущественный налоговый вычет при приобретении жилых домов, квартир, комнат и долей в них может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет налоговым органом.

Получение **профессиональных налоговых вычетов** в соответствии со ст. 221 НК РФ предусмотрено для отдельных категорий налогоплательщиков, профессионально осуществляющих отдельные виды деятельности.

☑ Индивидуальные предприниматели имеют право на вычет в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

Право на вычет имеют налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (а в случае их отсутствия по нормативам затрат, установленным в ст. 221 НК РФ).

Дата фактического получения дохода определяется по правилам, установленным ст. 223 НК РФ. Так, при получении доходов в денежной форме дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц. При получении доходов в натуральной форме – как день передачи доходов в натуральной форме.

Налоговые ставки по НДФЛ установлены в следующих размерах:

1) 35% – в отношении доходов от любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, установленных п. 28 ст. 217 НК РФ;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в ст. 214.2 НК РФ;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ.

2) 30% – в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций;

3) 15% – нерезидентами в отношении доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций;

4) 9% – в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации;

5) 9% – в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;

6) 13% – по всем иным доходам.

В России существует 2 различных **порядка исчисления и уплаты** НДФЛ.

Наибольшее распространение имеет практика исчисления НДФЛ налоговыми агентами, которыми могут выступать российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегией адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Кроме обязанности удержать и заплатить в бюджет НДФЛ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Отдельные категории физических лиц в соответствии со ст. 227 НК РФ производят исчисления НДФЛ самостоятельно.

☑ Индивидуальные предприниматели должны уплачивать в течение налогового периода авансовые платежи исходя из предполагаемого дохода, а по окончании – представлять налоговую декларацию.

В соответствии со ст. 228 НК РФ в некоторых случаях по итогам налогового периода физические лица должны представить не позднее 30 апреля налоговую декларацию и самостоятельно уплатить налог не позднее 15 июля. Например, такая ситуация применяется при получении доходов от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности.

6.6. Платежи за пользование природными ресурсами

В целях обеспечения сохранности и рационального использования природных ресурсов в Российской Федерации использование природных ресурсов является платным. При этом в Российской Федерации предусмотрены как налоговые, так и неналоговые платежи за пользование природными ресурсами (рис. 6.4).

Все налоги и сборы за пользование природными ресурсами относятся к группе «федеральных налогов и сборов».

Неналоговые платежи за пользование недрами установлены Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».



Рис. 6.4. Платежи за пользование природными ресурсами в России

Платежи за загрязнение окружающей среды взимаются в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». При этом конкретные нормы платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления утверждены Постановлением Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344.

Одним из важнейших налогов в системе природопользования является налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

Налогоплательщиками НДПИ считаются организации, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектом налогообложения НДСИ признаются:

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Существует ряд исключений. Так, общераспространенные полезные ископаемые, добытые палеонтологические материалы и ряд других минералов в соответствии с п. 2 ст. 336 НК РФ объектом налогообложения не признается.

В соответствии со ст. 337 НК РФ полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (за некоторым исключением), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

Данной статьей установлен также конкретный перечень видов добытого полезного ископаемого. Он включает, например, антрацит, уголь, торф, руды черных, цветных и редких металлов, многокомпонентные комплексные руды, природные алмазы, драгоценные камни, нефть, газ горючий природный и газовый конденсат и др.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении всех добытых полезных ископаемых (в том числе

полезных компонентов и подземных вод, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого), отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. При определении налоговой базы по добытым полезным ископаемым, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется отдельно по каждому виду добытых полезных ископаемых, облагаемых по разным налоговым ставкам.

Статья 338 НК РФ выделяет 2 вида налоговой базы:

- 1) стоимость добытых полезных ископаемых;
- 2) количество добытых полезных ископаемых (при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья).

Налоговым периодом по НДС признается календарный месяц.

Налоговые ставки по налогу на добычу полезных ископаемых установлены ст. 342 НК РФ. В отношении тех видов полезных ископаемых, по которым налоговая база определяется как стоимость добытого полезного ископаемого, применяются процентные ставки. По полезным ископаемым, налоговая база для которых определяется в количественном выражении, предусмотрены специфические ставки.

Налогообложение нефти производится исходя из ставки 419 руб. за 1 тонну добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр ($K_{в}$).

Коэффициент $K_{ц}$ ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах США, за баррель ($Ц$), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого ЦБ РФ (P), и деления на 261. То есть:

$$K_{ц} = (Ц - 15) \times \frac{P}{261}.$$

Коэффициент K_v определяется следующим образом. В случае если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент K_v рассчитывается по формуле:

$$K_v = 3,8 - 3,5 \times \frac{N}{V},$$

где N – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

V – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Налоговая декларация представляется не позднее последнего числа месяца, а налог подлежит уплате не позднее 25-го числа, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектами налогообложения водным налогом признаются:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях.

Ряд исключений из объектов налогообложения водным налогом установлены п. 2 ст. 333.9 НК РФ. Так, не облагается использование акватории водного объекта для рыболовства и охоты.

По каждому виду водопользования **налоговая база** определяется отдельно в отношении каждого водного объекта.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

При использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал.

По водному налогу установлены специфические налоговые ставки в соответствии со ст. 333.12 НК РФ. Так, при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения налоговая ставка установлена в размере 70 руб. за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок.

Налоговая декларация и срок уплаты водного налога приходятся на 20-е число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов взимаются на основе главы 25.1 НК РФ. Несмотря на то, что порядок их исчисления и уплаты достаточно близок, сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов имеют свои особенности по сравнению со сборами за использование объектами животного мира.

Сборами за пользование животного мира облагаются медведи, благородные олени, лоси, косули, глухари и целый ряд других объектов животного мира, указанный в п. 1 ст. 333.3 НК РФ.

Сборами за пользование объектами водных биологических ресурсов облагается изъятие из среды обитания минтая, трески, краба, креветок, водорослей и других объектов, указанных в п. п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ.

Уплата сборов за пользование объектами животного мира производится при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира.

При этом уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов производится в виде разового и регулярных взносов, а также в отдельных случаях – единовременного взноса.

Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%.

Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных разрешениях на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

6.7. Государственная пошлина

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми ак-

тами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

Плательщиками государственной пошлины признаются как организации, так и физические лица при обращении за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3, а также выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

По общему правилу плательщики уплачивают государственную пошлину в следующие **сроки**:

1) при обращении в суды – до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной);

2) при уплате пошлины ответчиком по решению суда, принятому не в его пользу, – в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;

3) при обращении за совершением нотариальных действий – до совершения нотариальных действий;

4) при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) – до выдачи документов (их копий, дубликатов).

В некоторых случаях НК РФ устанавливает особые сроки уплаты госпошлины.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме.

Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, установлены ст. 333.19 НК РФ и, как правило, определяются в % от цены иска либо фиксированы.

Аналогично определяется размер государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах в соответствии со ст. 333.21 НК РФ.

В отличие от них, размеры государственной пошлины по делам,

рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации и конституционными (уставными) судами субъектов Российской Федерации, строго фиксированы.

За совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, уполномоченными в соответствии с законодательными актами Российской Федерации и (или) законодательными актами субъектов Российской Федерации на совершение нотариальных действий, государственная пошлина уплачивается в размерах, установленных ст. 333.24 НК РФ.

Кроме того, в Российской Федерации предусмотрена уплата государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами (ст. 333.26 НК РФ.), за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации (ст. 333.28 НК РФ), за совершение федеральным органом исполнительной власти действий по официальной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы (ст. 333.30 НК РФ), за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора (ст. 333.31 НК РФ), за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий (ст. 333.33 НК РФ).

Отдельные категории организаций и физических лиц полностью или частично освобождены от уплаты государственной пошлины в соответствии со ст. ст. 333.35–333.39 НК РФ.

Инвалиды 1 и 2 групп уплачивают 50% государственной пошлины, а общественные организации инвалидов вообще освобождены по всем видам нотариальных действий.

Учитывая изложенное, функциональное назначение государственной пошлины в налоговой системе Российской Федерации не является

фискальным. Обязательность взимания платы за совершение определенных юридически значимых действий обусловлена необходимостью практической реализации принципа справедливости в налогообложении, предполагающего компенсацию заинтересованным лицом через уплату государственной пошлины понесенных государством затрат.

Глава 7. Региональные налоги в Российской Федерации

7.1. Транспортный налог

Транспортный налог вводится в действие законами субъектов РФ на основе гл. 28 НК РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего региона.

Налогоплательщиками признаются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Статьей 358 НК РФ установлен перечень транспортных средств, не являющихся объектом налогообложения транспортным налогом.

Например, не подпадают под налогообложение весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с., автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с., полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения и т.д.

Налоговая база определяется следующим образом:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

2) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

3) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах;

4) в отношении иных водных и воздушных транспортных средств, – как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в твердой фиксированной сумме – в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

При этом базовые ставки, установленные в ст. 361 НК РФ, могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые орга-

ны органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода. Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Таким образом, исчисление и уплата транспортного налога для организаций и физических лиц производится в различном порядке. Установленное упрощение исчисления транспортного налога для физических лиц обусловлено необходимостью снижения затрат налогоплательщиков на исполнение актов налогового законодательства.

7.2. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций вводится в действие законами субъектов РФ на основе гл. 30 НК РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего региона.

Налогоплательщиками данного налога признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

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

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

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

Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы), а также имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая ставка устанавливается в размере 2,2%, однако законодательством регионов могут быть установлены пониженные налоговые ставки.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Федеральным законодательством установлен минимальный перечень налоговых льгот (ст. 381 НК РФ), который может быть до-

полнен законодательством субъектов РФ при установлении налога на имущество организаций на территории соответствующего региона.

Налогом на имущество организаций, например, не облагается имущество организаций и учреждений уголовно-исполнительной системы, используемое для осуществления возложенных на них функций.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

По итогам каждого отчетного периода исчисляются и уплачиваются в бюджет авансовые платежи по налогу на имущество организаций.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог и авансовые платежи

по налогу в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а налоговые расчеты по авансовым платежам – не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Таким образом, в настоящее время в Российской Федерации налогом на имущество организаций облагаются только основные средства. Введение данного налога призвано обеспечить более эффективное использование основных средств у организаций в предпринимательской деятельности.

7.3. Налог на игорный бизнес

Игорный бизнес представляет собой предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющихся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Налогоплательщиками признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налогообложения по налогу на игорный бизнес являются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) касса тотализатора;
- 4) касса букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту его установки не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

По каждому из объектов налогообложения **налоговая база** определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в пределах, определенных ст. 369 НК РФ, а именно:

- 1) за один игровой стол – от 25000 до 125000 руб.;
- 2) за один игровой автомат – от 1500 до 7500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25000 до 125000 руб.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличиваетсякратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В этот же срок производится уплата налога за соответствующий налоговый период по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При установке нового объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и 1/2 ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта налогообложения до 15-го числа (включи-

тельно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и 1/2 ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Глава 8. Местные налоги в Российской Федерации

8.1. Земельный налог

Федеральным законом от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» НК РФ с 1 января 2005 г. дополнен новой главой 31 «Земельный налог». Однако в полной мере земельный налог в соответствии с положениями НК РФ действует на всей территории Российской Федерации с 1 января 2006 г.

Рассмотрим основные положения, регулирующие порядок исчисления и уплаты земельного налога в современных условиях.

Согласно ст. 65 Земельного кодекса РФ земельный налог является одной из форм платы за использование земли. При этом земель, в общепринятом смысле, признается природный ресурс, который может быть использован для производства сельскохозяйственной продукции, строительства домов, городов, дорог.

Земельный налог является местным налогом, полностью поступающим в бюджеты муниципальных образований.

Земельный налог устанавливается главой 31 НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образова-

ний и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В соответствии со ст. 2 Закона о местном самоуправлении муниципальным образованием признается городское или сельское поселение, муниципальный район, городской округ либо внутригородская территория города федерального значения. Согласно п.п. 1 п. 1 ст. 11 Закона о местном самоуправлении территория субъекта Российской Федерации разграничивается между поселениями. Территории с низкой плотностью сельского населения могут не включаться в состав территорий поселений и составляют так называемые межселенные территории, которые в свою очередь входят в состав муниципальных районов. Таким образом, муниципальные районы вправе установить и ввести в действие земельный налог только на межселенных территориях, входящих в их состав. В иных случаях установление и введение земельного налога осуществляется городскими и сельскими поселениями, а также городскими округами.

Устанавливая земельный налог, представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в пределах, установленных главой 31 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщики. Признание организаций и физических лиц плательщиками земельного налога поставлено в зависимость от наличия и вида права на земельные участки. При этом для целей налогообложения организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Рос-

сийской Федерации. Физическими лицами являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Отметим, что индивидуальные предприниматели также относятся к налогоплательщикам земельного налога, так как они являются физическими лицами, зарегистрированными в установленном порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Напомним, что к индивидуальным предпринимателям относятся и главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

В соответствии со ст. 388 НК РФ налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

С 1 января 2011 г. в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 27.11.2010 № 308-ФЗ, в отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды. Кроме того, не являются налогоплательщиками организации и физические лица, которые обладают земельными участками, не признаваемыми объектом налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 389 НК РФ.

Таким образом, в зависимости от наличия прав на земельные участки лицо может признаваться или не признаваться налогоплательщиком земельного налога. Соответствие вида вещного права на землю, наименования участника земельных отношений и признание лица налогоплательщиком представлено ниже (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Признание правообладателей земельных участков налогоплательщиками

Вид права	Участник земельных отношений	Признание налогоплательщиком
Собственность	Собственник	да
Постоянное (бессрочное) пользование	Землепользователь	да
Пожизненное наследуемое владение	Землевладелец	да
Аренда	Арендатор	нет
Безвозмездное срочное пользование	Землепользователь	нет
Частный и публичный сервитут (ограниченное пользование чужим земельным участком)	Обладатель сервитута	нет

В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ вещные права на земельные участки подлежат государственной регистрации, которая в силу п. 1 ст. 2 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

Как разъяснил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога», плательщиком земельного налога является лицо, которое в ЕГРП (Единый государственный реестр прав) указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок.

Поэтому обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, т. е. внесения записи в ЕГРП, и прекращается со дня внесения в ЕГРП записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Таким образом, основанием для признания лица налогоплательщиком служит информация ЕГРП, с учетом следующих особенностей.

Согласно п. 9 ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» государственные акты, свидетельства и другие документы, удостоверяющие права на землю и выданные гражданам или юридическим лицам до введения в действие Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», имеют равную юридическую силу с записями в ЕГРП.

Кроме того, поскольку при универсальном правопреемстве вещные права на земельные участки переходят непосредственно в силу закона, правопреемники становятся плательщиками земельного налога независимо от регистрации перехода соответствующего права.

Объектом налогообложения по земельному налогу признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Понятие «земельного участка» содержится в Земельном кодексе РФ, в соответствии со ст. 111 которого земельным участком является часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами. При этом исходным материалом для выявления границ земельного участка являются: землеустроительная документация, материалы межевания объектов землеустройства, карты (планы) объекта землеустройства, утвержденный внутрихозяйственный землеустроительный проект.

Земельные участки имеют следующий состав характеристик:

- кадастровый номер. Это уникальный, не повторяющийся во времени и на территории Российской Федерации номер объекта недвижимости, который присваивается ему при осуществлении кадастрового и технического учета (инвентаризации) в соответствии с процедурой, установленной законодательством Российской Федерации, и сохраняется, пока данный объект недвижимости существует как единый объект зарегистрированного права. Кадастровый номер земельного участка состоит из кадастрового номера кадастрового квартала и номера земельного участка в этом квартале. Номером земельного участка в кадастровом квартале является порядковый номер подраздела, открываемого для запи-

си сведений о данном земельном участке в соответствующем разделе государственного реестра земель кадастрового района. Кадастровый номер присваивается каждому земельному участку, формируемому и учитываемому в качестве объекта имущества, права на который подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

- номер кадастрового дела;
- адрес (местоположение);
- площадь земельного участка;
- категория земель;
- подкатегория земель;
- целевое (функциональное) назначение;
- способ образования (первичное образование, слияние, разделение и др.);
- кадастровая стоимость;
- правовой статус (правообладатель, вид и содержание прав, дата государственной регистрации прав);
- дата учета;
- описание аннулирования (снятие с учета);
- описание зон ограничений, выделяемых для земельного участка (зоны аренды, функциональные зоны, сервитутные зоны и др.);
- описание экспликаций объектов, имеющих на земельном участке;
- качественные характеристики земельного участка;
- межевые знаки земельного участка.

Пунктом 2 ст. 389 НК РФ предусмотрены изъятия из объекта налогообложения (рис. 8.1).

К земельным участкам, которые не являются объектом налогообложения, относятся категории земельных участков, изъятых из оборота или ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации. К ним относятся:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота.

Согласно п. 4 ст. 27 Земельного кодекса РФ из оборота изъятые земельные участки, занятые находящимися в федеральной собственности следующими объектами:



Рис. 8.1. Налоговые изъятия по земельному налогу

а) государственными природными заповедниками и национальными парками;

б) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы Российской Федерации, другие войска, воинские формирования и органы;

в) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены военные суды;

г) объектами организаций федеральной службы безопасности;

д) объектами организаций федеральных органов государственной охраны;

е) объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;

ж) объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования;

з) объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний;

и) воинскими и гражданскими захоронениями;

к) инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы Российской Федерации.

2) земельные участки, ограниченные в обороте, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база. В отличие от ранее действовавшего порядка с 2006 г. налоговая база по земельному налогу определяется не как площадь, а как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения. Следует отметить, что платное землепользование и реформирование принципов налогообложения земель, развитие земельного рынка в России всегда требовало создания современной системы оценки земель. В условиях современной экономики установление размера платы за земли, находящиеся как в государственной или муниципальной собственности, так и в собственности отдельных категорий граждан и юридических лиц, должно осуществляться на основе кадастровой стоимости земельных участков.

Кадастровая стоимость земельных участков определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

В соответствии с п. 5 ст. 65 Земельного кодекса РФ для целей налогообложения и в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, устанавливается кадастровая стоимость земельного участка.

От кадастровой стоимости следует отличать рыночную стоимость земельных участков. Согласно п. 1 ст. 66 Земельного кодекса РФ рыночная стоимость земельного участка устанавливается в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Под рыночной стоимостью Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» понимает наиболее вероятную цену, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки, и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

Методические рекомендации по определению рыночной стоимости земельных участков утверждены распоряжением Минимущества России от 6 марта 2002 г. № 568-р.

Рыночная стоимость земельного участка определяется исходя из его наиболее эффективного использования, т.е. наиболее вероятного использования земельного участка, являющегося физически возможным, экономически оправданным, соответствующим требованиям законодательства, финансово осуществимым и в результате которого расчетная величина стоимости земельного участка будет максимальной (принцип наиболее эффективного использования).

Наиболее эффективное использование земельного участка определяется с учетом возможного обоснованного его разделения на отдельные части, отличающиеся формами, видом и характером использования. Наиболее эффективное использование может не совпадать с текущим использованием земельного участка.

При определении наиболее эффективного использования принимаются во внимание:

- целевое назначение и разрешенное использование;
- преобладающие способы землепользования в ближайшей окрестности оцениваемого земельного участка;
- перспективы развития района, в котором расположен земельный участок;
- ожидаемые изменения на рынке земли и иной недвижимости;
- текущее использование земельного участка.

В свою очередь под кадастровой стоимостью понимается стоимость, установленная в результате проведения государственной кадастровой оценки.

Таким образом, для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель. При этом п. 3 ст. 66 Земельного кодекса РФ установлено правило, в соответствии с которым в случае определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость этого земельного участка устанавливается равной его рыночной стоимости.

Государственная кадастровая оценка земель проводится в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности. Непосредственно регулированию порядка организации, проведения и утверждения результатов государственной кадастровой оценки посвящена глава III¹ «Государственная кадастровая оценка» Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

По своей методологической природе государственная кадастро-

¹ В соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ от 14.04.2008 № 7-П граждане вправе зарегистрироваться по месту жительства в пригодном для постоянного проживания жилом строении, расположенном на садовом земельном участке, который относится к землям населенных пунктов.

вая оценка земель является массовой рыночной стоимостью. В основе расчета кадастровой стоимости земельного участка лежит рыночная информация о земельном участке и иных объектах недвижимости, обрабатываемая математическими методами. Это подчеркивает ненормативную основу работ по кадастровой оценке земель и характеризует показатели кадастровой стоимости земельного участка как величины реальной (ориентировочной рыночной) их стоимости. Термин «ориентировочная рыночная стоимость» употребляется в силу того, что рыночная стоимость из-за колебаний (например, сезонных) на рынке недвижимости определяется на конкретную дату календарного года в процессе индивидуальной оценки конкретного объекта. Кадастровая же стоимость земельного участка (ориентировочная рыночная стоимость) как налоговая база устанавливается на налоговый период (календарный год) и, в отличие от рыночной стоимости, в течение этого периода не меняется.

На практике возможны ситуации, когда кадастровая стоимость некоторых земельных участков не определена, например, если кадастровая оценка не проводилась. В этом случае возникает вопрос, можно ли рассматривать в качестве налоговой базы по земельному налогу иные стоимостные величины.

Решение данной проблемы содержится в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога». В соответствии с п. 7 указанного постановления, если кадастровая стоимость земельного участка не установлена, то следует руководствоваться положениями ст. 65 Земельного кодекса РФ и п. 13 ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации», согласно которым, если кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли. Напомним, что нормативной ценой земли согласно ст. 25 Закона Российской Федерации от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» признается показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости.

Порядок определения нормативной цены земли на сегодняшний день устанавливается Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 марта 1997 г. № 319 «О порядке определения нормативной цены земли».

Государственная кадастровая оценка проводится по решению исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации или в случаях, установленных законодательством субъекта Российской Федерации, по решению органа местного самоуправления не реже чем один раз в пять лет с даты проведения последней государственной кадастровой оценки. Однако до 1 января 2013 г. предусмотрен переходный период, в течение которого полномочия заказчика работ по определению кадастровой стоимости на всей территории России реализует уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по государственной кадастровой оценке, что позволит задать однородный подход к заказу работ на проведение оценки. В настоящее время таким органом является Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр).

Государственная кадастровая оценка земель основывается на классификации земель по целевому назначению (категории) и виду функционального (разрешенного) использования.

Согласно ст. 7 Земельного кодекса РФ в зависимости от целевого назначения земли в Российской Федерации подразделяются на следующие категории:

- 1) земли сельскохозяйственного назначения;
- 2) земли населенных пунктов;
- 3) земли промышленности, энергетики, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики, земли для обеспечения космической деятельности, земли обороны, безопасности и земли иного специального назначения (земли промышленности и иного специального назначения);
- 4) земли особо охраняемых территорий и объектов;
- 5) земли лесного фонда;
- 6) земли водного фонда;
- 7) земли запаса.

Правовой режим земель определяется исходя из их принадлеж-

ности к той или иной категории и разрешенного использования в соответствии с зонированием территорий.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» методические указания о государственной кадастровой оценке и нормативные технические документы, необходимые для проведения государственной кадастровой оценки, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять государственное регулирование оценочной деятельности. В настоящее время таким органом является Министерство экономического развития Российской Федерации.

На сегодняшний день утверждены и действуют следующие методические документы по государственной кадастровой оценке земель:

- Методические указания по государственной кадастровой оценке земель сельскохозяйственного назначения (утв. Приказом Минэкономразвития России от 20 сентября 2010 г. № 445);

- Методические указания по определению кадастровой стоимости вновь образуемых земельных участков и существующих земельных участков в случаях изменения категории земель, вида разрешенного использования или уточнения площади земельного участка (утв. Приказом Минэкономразвития России от 12 августа 2006 г. № 222);

- Методические указания по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов (утв. Приказом Минэкономразвития России от 15 февраля 2007 г. № 39);

- Методические рекомендации по государственной кадастровой оценке земель особо охраняемых территорий и объектов (утв. Приказом Минэкономразвития России от 23 июня 2005 г. № 138);

- Методические рекомендации по государственной кадастровой оценке земель водного фонда (утв. Приказом Минэкономразвития России от 14 мая 2005 г. № 99);

- Методика государственной кадастровой оценки земель промышленности и иного специального назначения (утв. Приказом Росземкадастра от 20 марта 2003 г. № П/49);

- Методика государственной кадастровой оценки земель садоводческих, огороднических и дачных объединений (утв. Приказом Росземкадастра от 26 августа 2002 г. № П/307).

Наибольшее значение для муниципальных образований с точки зрения земельного налога имеют земли населенных пунктов, поскольку именно эта категория земель несет основное налоговое бремя. В среднем земли населенных пунктов обеспечивают свыше 85% поступлений земельного налога. В этой связи рассмотрим подробнее порядок кадастровой оценки земель населенных пунктов в соответствии с Методическими указаниями по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов (далее – Методические указания).

Кадастровая стоимость земельных участков в составе земель населенных пунктов определяется по состоянию на 1 января года проведения работ по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов в границах субъекта Российской Федерации.

Методические указания позволяют определить кадастровую стоимость земельных участков в составе земель населенных пунктов в разрезе видов разрешенного использования. Для целей определения кадастровой стоимости земель населенных пунктов предусмотрено выделение 16 видов разрешенного использования земельных участков (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Виды разрешенного использования земельных участков

№ п/п	Вид разрешенного использования
1	Земельные участки, предназначенные для размещения домов многоэтажной жилой застройки
2	Земельные участки, предназначенные для размещения домов индивидуальной жилой застройки
3	Земельные участки, предназначенные для размещения гаражей и автостоянок
4	Земельные участки, находящиеся в составе дачных, садоводческих и огороднических объединений
5	Земельные участки, предназначенные для размещения объектов торговли, общественного питания и бытового обслуживания
6	Земельные участки, предназначенные для размещения гостиниц
7	Земельные участки, предназначенные для размещения административных и офисных зданий, объектов образования, науки, здравоохранения и социального обеспечения, физической культуры и спорта, культуры, искусства, религии

№ п/п	Вид разрешенного использования
8	Земельные участки, предназначенные для размещения объектов рекреационного и лечебно-оздоровительного назначения
9	Земельные участки, предназначенные для размещения производственных и административных зданий, строений, сооружений промышленности, коммунального хозяйства, материально-технического, продовольственного снабжения, сбыта и заготовок
10	Земельные участки, предназначенные для размещения электростанций, обслуживающих их сооружений и объектов
11	Земельные участки, предназначенные для размещения портов, водных, железнодорожных вокзалов, автодорожных вокзалов, аэропортов, аэродромов, аэровокзалов
12	Земельные участки, занятые водными объектами, находящимися в обороте
13	Земельные участки, предназначенные для разработки полезных ископаемых, размещения железнодорожных путей, автомобильных дорог, искусственно созданных внутренних водных путей, причалов, пристаней, полос отвода железных и автомобильных дорог, водных путей, трубопроводов, кабельных, радиорелейных и воздушных линий связи и линий радиофикации, воздушных линий электропередачи конструктивных элементов и сооружений, объектов, необходимых для эксплуатации, содержания, строительства, реконструкции, ремонта, развития наземных и подземных зданий, строений, сооружений, устройств транспорта, энергетики и связи; размещения наземных сооружений и инфраструктуры спутниковой связи, объектов космической деятельности, военных объектов
14	Земельные участки, занятые особо охраняемыми территориями и объектами, городскими лесами, скверами, парками, городскими садами
15	Земельные участки, предназначенные для сельскохозяйственного использования
16	Земельные участки улиц, проспектов, площадей, шоссе, аллей, бульваров, застав, переулков, проездов, тупиков; земельные участки земель резерва; земельные участки, занятые водными объектами, изъятыми из оборота или ограниченными в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации; земельные участки под полосами отвода водоемов, каналов и коллекторов, набережные

Определение кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов осуществляется в следующем порядке:

- формирование перечня земельных участков в составе земель населенных пунктов;

- расчет кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов.

Формирование перечня земельных участков в составе земель населенных пунктов включает следующие этапы:

- формирование исходного перечня земельных участков;
- определение номера вида разрешенного использования земельных участков;
- присвоение земельным участкам кода классификатора адресов России;
- формирование перечня объектов оценки и перечня земельных участков, не вошедших в состав объектов оценки.

Методические указания содержат пять методических подходов к определению кадастровой стоимости земельных участков в зависимости от видов разрешенного использования земель:

- построение статистических моделей расчета кадастровой стоимости земельных участков;
- определение кадастровой стоимости земельных участков на основе индивидуальной оценки их рыночной стоимости;
- определение кадастровой стоимости земельных участков на основании минимальных или средних удельных показателей кадастровой стоимости других категорий и видов разрешенного использования;
- установление величины кадастровой стоимости земельных участков в размере номинала;
- определение кадастровой стоимости земельных участков на основе соотношений между видами разрешенного использования земельных участков в составе населенных пунктов численностью от 20 до 50 тысяч жителей.

Одним из важнейших этапов при построении статистических моделей расчета кадастровой стоимости земельных участков является определение состава факторов стоимости земельных участков для каждого вида разрешенного использования земельных участков.

В состав факторов стоимости включаются факторы, которые оказывают существенное влияние на стоимость земельных участков в составе земель населенных пунктов.

Состав факторов определяется на основе анализа рынка недвижимости и, как правило, включает следующие группы факторов:

- физические характеристики земельного участка или объекта;
- характеристики местоположения;
- характеристики окружения;
- социальная инфраструктура населенного пункта;
- коммунальная инфраструктура населенного пункта;
- состояние окружающей среды населенного пункта;
- градостроительная информация (для городских населенных пунктов);
- социально-экономические показатели населенного пункта.

На основании анализа информации о рынке земельных участков в составе земель населенных пунктов, состава факторов стоимости и сведений о значениях факторов стоимости для каждого вида разрешенного использования земель может проводиться группировка земельных участков в составе земель населенных пунктов.

Для каждой сформированной группы земельных участков в составе земель населенных пунктов осуществляется сбор достаточной и достоверной рыночной информации о земельных участках в разрезе факторов стоимости.

В качестве рыночной информации используются:

- цены сделок (купля-продажа, аренда, ипотека);
- цены предложения (купля-продажа, аренда);
- цены спроса (купля-продажа, аренда);
- информация о рыночной стоимости объектов недвижимости в составе земель населенных пунктов, установленной в отчетах об оценке;
- коэффициенты и индексы, используемые для определения рыночной стоимости объектов недвижимости;
- иные показатели, используемые для определения рыночной стоимости объектов недвижимости.

В качестве источников информации могут быть определены:

- официальные реестры, содержащие сведения о сделках с объектами недвижимости, находящиеся в ведении органов государственной власти и местного самоуправления;
- средства массовой информации, в том числе официальные сай-

ты предприятий, организаций, размещающих объявления о рынке недвижимости;

- отчеты об оценке рыночной стоимости.

Информация считается достаточной, если на ее основе можно построить статистически значимую модель расчета кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов.

Для каждой группы земельных участков в составе земель населенных пунктов в рамках видов разрешенного использования осуществляется построение статистических моделей расчета кадастровой стоимости путем определения значений коэффициентов (параметров) модели.

Построение статистических моделей расчета кадастровой стоимости земельных участков в составе земель населенных пунктов осуществляется на основе сведений о рыночной стоимости и (или) рыночной информации о цене указанных земельных участков.

Порядок определения налоговой базы. В соответствии со ст. 391 НК РФ налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Организации, а также индивидуальные предприниматели (в отношении земельных участков, используемых в предпринимательской деятельности), являющиеся налогоплательщиками земельного налога, определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель сведения о кадастровой стоимости земельных участков предоставляются налогоплательщикам. Порядок доведения кадастровой стоимости земельных участков до сведения налогоплательщиков, определенный Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 февраля 2008 г. № 52, устанавливает два варианта предоставления указанных сведений:

1) предоставление территориальными органами Росреестра такой информации в виде выписки, содержащей кадастровый номер объекта недвижимости и его кадастровую стоимость для целей налогообложения по письменному заявлению налогоплательщика;

2) размещение сведений о кадастровой стоимости земельных участков для целей налогообложения на официальном сайте Росреестра (<http://www.rosreestr.ru>) в сети Интернет.

Налоговая база для налогоплательщиков – физических лиц определяется налоговым органом на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Правила определения налоговой базы в отношении земельных участков, находящихся в общей собственности, установлены ст. 391 НК РФ. При этом разделяются земельные участки, находящиеся в общей долевой и в общей совместной собственности.

В отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, налоговая база определяется пропорционально доле каждого налогоплательщика в общей долевой собственности. В отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если организация приобретает здание, то к покупателю в этом случае переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята этой недвижимостью, и налоговая база будет определяться пропорционально его доле в праве собственности на этот земельный участок. Если здание приобретает несколько лиц, то

налоговая база будет определяться пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на это здание.

При определении налоговой базы для некоторых категорий физических лиц предусмотрено уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму – в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении.

К указанным категориям налогоплательщиков относятся:

1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы;

2) инвалиды, имеющие III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лица, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалиды с детства;

4) ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий;

5) физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в редакции Закона Российской Федерации от 18 июня 1992 г. № 3061-1), в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку “Теча”» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

6) физические лица, принимавшие в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок представления документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, не может быть установлен позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговый и отчетный периоды. В соответствии с п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Права по установлению отчетных периодов по земельному налогу предоставлены представительным органам муниципальных образований (законодательным (представительным) органам государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год – период с 1 января по 31 декабря. По итогам налогового периода определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога.

Кроме того, для налогоплательщиков – организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, уста-

новлены отчетные периоды: первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

В то же время представительным органам муниципального образования (законодательным (представительным) органам государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) предоставлено право при установлении земельного налога не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки. В соответствии со ст. 394 НК РФ налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом ставки устанавливаются не в виде фиксированных платежей (в рублях и копейках) на единицу площади земельного участка, как это предусматривалось до 2006 г. Законом Российской Федерации от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю», а в процентах от налоговой базы. НК РФ определены максимальные ставки земельного налога в зависимости от назначения земельных участков (рис. 8.2).

Так, налоговая ставка в размере не более 0,3% устанавливается в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства.

По прочим земельным участкам налоговая ставка устанавливается в размере не более 1,5%.

Таким образом, принятие решений о конкретных размерах налоговых ставок отнесено к компетенции представительных органов



Рис. 8.2. Виды налоговых ставок земельного налога

муниципальных образований самоуправления (законодательных (представительных) органов городов Москвы и Санкт-Петербурга). При этом допускается установление ими дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Земли, отнесенные к определенной категории, используются в соответствии с установленным для них целевым назначением. Правовой режим земель определяется исходя из их принадлежности к той или иной категории и разрешенного использования в соответствии с зонированием территорий, общие принципы и порядок проведения которого устанавливаются федеральными законами и требованиями специальных федеральных законов. Любой вид разрешенного использования из предусмотренных зонированием территорий

видов выбирается самостоятельно, без дополнительных разрешений и процедур согласования.

Рассмотрим подробнее категории земельных участков, в отношении которых применяются пониженные налоговые ставки.

Земли сельскохозяйственного назначения и земли в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах. Согласно ст. 77 Земельного кодекса РФ землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей. В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются сельскохозяйственные угодья, земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений, водными объектами, а также зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

Земельными участками в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах признаются земельные участки, занятые пашнями, многолетними насаждениями, а также зданиями, строениями, сооружениями сельскохозяйственного назначения, которые используются в целях ведения сельскохозяйственного производства до момента изменения вида их использования в соответствии с генеральными планами населенных пунктов и правилами землепользования и застройки.

Земли, занятые жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса. Жилищным фондом на основании ст. 19 Жилищного кодекса РФ от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ признается совокупность всех жилых помещений, находящихся на территории Российской Федерации. В зависимости от формы собственности жилищный фонд подразделяется на:

- частный жилищный фонд – совокупность жилых помещений, находящихся в собственности граждан и в собственности юридических лиц;

- государственный жилищный фонд – совокупность жилых помещений, принадлежащих на праве собственности Российской Федерации (жилищный фонд Российской Федерации), и жилых помещений, принадлежащих на праве собственности субъектам Российской Федерации (жилищный фонд субъектов Российской Федерации);

- муниципальный жилищный фонд – совокупность жилых помещений, принадлежащих на праве собственности муниципальным образованиям.

В зависимости от целей использования жилищный фонд подразделяется на:

- жилищный фонд социального использования – совокупность предоставляемых гражданам по договорам социального найма жилых помещений государственного и муниципального жилищных фондов;

- специализированный жилищный фонд – совокупность предназначенных для проживания отдельных категорий граждан и предоставляемых по правилам раздела IV «Специализированный жилищный фонд» Жилищного кодекса РФ жилых помещений государственного и муниципального жилищных фондов;

- индивидуальный жилищный фонд – совокупность жилых помещений частного жилищного фонда, которые используются гражданами – собственниками таких помещений для своего проживания, проживания членов своей семьи и (или) проживания иных граждан на условиях безвозмездного пользования, а также юридическими лицами – собственниками таких помещений для проживания граждан на указанных условиях пользования;

- жилищный фонд коммерческого использования – совокупность жилых помещений, которые используются собственниками таких помещений для проживания граждан на условиях возмездного пользования, предоставлены гражданам по иным договорам, предоставлены собственниками таких помещений лицам во владение и (или) в пользование.

В отношении определения «объекта инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса» необходимо отметить, что НК РФ не содержит перечня таких объектов. Поэтому некоторые арбитражные суды из буквального прочтения п.п. 1 п. 1 ст. 394 НК

РФ делают вывод о том, что по пониженной ставке (не более 0,3%) земельный налог могут исчислять только организации, осуществляющие деятельность в жилищно-коммунальной сфере в целях оказания коммунальных услуг населению.

Однако Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении от 30 июня 2009 г. № 1514/09 указал, что данный вывод является ошибочным. По мнению суда, так как налоговое законодательство не содержит самостоятельного определения «объекта инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса», то для уяснения этого понятия следует учитывать нормы других отраслей права, на это указывает ст. 11 НК РФ. В п. 2 ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. № 210-ФЗ «Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса» дано определение системы коммунальной инфраструктуры: совокупность производственных, имущественных объектов, в том числе трубопроводов и иных объектов, используемых в сфере водоснабжения, водоотведения и очистки сточных вод, технологически связанных между собой, расположенных (полностью или частично) в границах территорий муниципальных образований и предназначенных для нужд потребителей этих муниципальных образований. Положения данного Федерального закона возможно применять для определения объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, не исключая при этом и отнесения к ним зданий, сооружений, а также иных объектов и входящего в их состав инженерного оборудования, предназначенных для функционирования жилищного фонда.

Таким образом, любая организация (а не только предприятия, работающие в сфере ЖКХ), имеющая участки, занятые объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, может использовать ставку не более 0,3%.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, следует обратить внимание на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога». Согласно п. 8 указанного постанов-

ления неосвоение земельного участка, приобретенного (предоставленного) для жилищного строительства, не является основанием для отказа в применении пониженной ставки земельного налога, предусмотренной п. 1 ст. 394 НК РФ. Таким образом, если по каким-то причинам ранее приобретенный (предоставленный) для жилищного строительства земельный участок длительное время остается неосвоенным, то за налогоплательщиком, как и прежде, остается право применить пониженную налоговую ставку.

Земельные участки, приобретенные (предоставленные) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства. Понятие «личное подсобное хозяйство» дано в ст. 2 Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве», в соответствии с которой личное подсобное хозяйство – форма непредпринимательской деятельности по производству и переработке сельскохозяйственной продукции.

Личное подсобное хозяйство ведется гражданином или гражданином и совместно проживающими с ним и (или) совместно осуществляющими с ним ведение личного подсобного хозяйства членами его семьи в целях удовлетворения личных потребностей на земельном участке, предоставленном и (или) приобретенном для ведения личного подсобного хозяйства.

В отношении земельных участков, предоставленных для ведения садоводства, огородничества и животноводства, следует иметь в виду положения Федерального закона от 15 апреля 1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан», которым садовые, огородные и дачные земельные участки выделяются в качестве самостоятельных земельных участков.

На основании ст. 1 Федерального закона от 15 апреля 1998 г. № 66-ФЗ «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан» садовым земельным участком признается земельный участок, предоставленный гражданину или приобретенный им для выращивания плодовых, ягодных, овощных, бахчевых или иных сельскохозяйственных культур и картофеля, а также для отдыха (с правом возведения жилого строения без права регистра-

ции проживания в нем и хозяйственных строений и сооружений)¹.

Огородным земельным участком является земельный участок, предоставленный гражданину или приобретенный им для выращивания ягодных, овощных, бахчевых или иных сельскохозяйственных культур и картофеля (с правом или без права возведения некапитального жилого строения и хозяйственных строений и сооружений в зависимости от разрешенного использования земельного участка, определенного при зонировании территории).

Дачным земельным участком признается земельный участок, предоставленный гражданину или приобретенный им в целях отдыха (с правом возведения жилого строения без права регистрации проживания в нем или жилого дома с правом регистрации проживания в нем и хозяйственных строений и сооружений, а также с правом выращивания плодовых, ягодных, овощных, бахчевых или иных сельскохозяйственных культур и картофеля).

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

Перечень налоговых льгот по земельному налогу, установленных ст. 395 НК РФ, распространяется на следующих налогоплательщиков:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;
- организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации – в отношении принадлежащих им

¹ В соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ от 14.04.2008 №7-П граждане вправе зарегистрироваться по месту жительства в пригодном для постоянного проживания жилом строении, расположенном на садовом земельном участке, который относится к землям населенных пунктов.

земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%, – в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов – в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

- организации – резиденты особой экономической зоны – в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Помимо льгот, устанавливаемых на федеральном уровне, следует иметь в виду, что льготы по земельному налогу могут предоставляться также на местном уровне. Представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе предусмотреть любые налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом льготы, предусмотренные ст. 395 НК РФ, применяются вне зависимости от их упоминания в нормативных правовых актах представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). Иными словами, муниципальные образования не могут сократить перечень налоговых льгот, установленных федеральным законодательством.

При установлении дополнительных льгот на местном уровне необходимо учитывать требования ст. 56 НК РФ о недопустимости придания индивидуального характера основаниям, порядку и условиям применения налоговых льгот.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента (K_1), определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога и авансовых платежей. По общему правилу сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода (календарного года) как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой

базы земельного налога. Однако порядок исчисления по субъекту, его осуществляющему, различается в зависимости от категории налогоплательщика. Организации всегда самостоятельно исчисляют сумму земельного налога (сумму авансовых платежей по налогу) по всем земельным участкам, признаваемым объектом налогообложения. Физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму земельного налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

В отношении земельных участков, не используемых индивидуальными предпринимателями в предпринимательской деятельности, а также физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, сумма земельного налога исчисляется налоговыми органами.

Особенности исчисления суммы земельного налога установлены в отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами), по которым исчисление суммы налога производится с учетом определенного коэффициента. Так, если жилищное строительство осуществляется в течение трехлетнего срока начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект, то при исчислении суммы налога применяется коэффициент 2. В случае завершения жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке. Если же срок строительства превышает трехлетний срок вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект, при исчислении суммы налога следует применять коэффициент 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть

до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента 2 в течение периода строительства, превышающего 10-летний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Налогоплательщики земельного налога, в отношении которых определены квартальные отчетные периоды (такими налогоплательщиками могут быть только организации, а также индивидуальные предприниматели в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности), исчисляют суммы авансовых платежей по земельному налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки земельного налога процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента (K_2), определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено настоящей статьей. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

Таким образом, расчет авансовых платежей по земельному на-

логу в формальном виде может быть представлен следующим образом:

$$АП_{3Н} = (КC_{Cm} - НC) \times Cm \times K_2 \times \frac{1}{4}$$

где $КC_{Cm}$ – кадастровая стоимость земельного участка, $НC$ – необлагаемая налогом сумма, уменьшающая налоговую базу, Cm – ставка земельного налога, K_2 – коэффициент, учитывающий время владения земельным участком в отчетном периоде, определяемый с точностью до четырех знаков после запятой.

При этом представительные органы муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении земельного налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по истечении налогового периода, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу. Таким образом, уплаченные ранее в текущем налоговом периоде суммы авансовых платежей уменьшают величину платежа, исчисленную за год.

Сумма земельного налога, подлежащая уплате организацией в бюджет по итогам налогового периода, определяется по формуле:

$$3Н_{ynл} = (КC - НC) \times Cm \times K_2 - \sum АП_{3Н} ,$$

где $\sum АП_{3Н}$ – общая сумма авансовых платежей по земельному налогу, исчисленных в течение налогового периода.

При исчислении налога налогоплательщиками, имеющими право на долю земельного участка, следует иметь в виду, что данный расчет производится организациями и индивидуальными предпринимателями в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой или в общей совместной собственности, в том числе и в

случае если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, или если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц.

При исчислении суммы налога учитываются суммы налоговых льгот. Они учитываются организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими право на льготы по земельному налогу, предоставляемые:

- в виде не облагаемой налогом суммы, уменьшающей величину налоговой базы. Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю;

- в виде не облагаемой налогом площади земельного участка (в случае предоставления дополнительных льгот по земельному налогу, устанавливаемых нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга);

- в виде полного освобождения от налогообложения. При этом значение, соответствующее сумме льгот по налоговой базе учитывается с учетом коэффициента использования налоговой льготы (K_l).

- в соответствии с международными договорами Российской Федерации (ст. 7 НК РФ).

Уплата земельного налога и авансовых платежей осуществляется в порядке и в сроки, которые устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков – организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее срока подачи налоговых деклараций по земельному налогу, т.е. ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Срок уплаты налога для налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, не может

быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают земельный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

В тех случаях, когда исчисление суммы налога (авансового платежа по налогу) осуществляется налоговым органом, налоговый орган должен направить налогоплательщику налоговое уведомление не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

В налоговом уведомлении должны быть указаны:

- размер налога, подлежащего уплате;
- расчет налоговой базы;
- срок уплаты налога.

С 2011 г. применяется единая форма налогового уведомления по транспортному, земельному налогу и налогу на имущество физических лиц, утвержденная приказом ФНС России от 05.10.2010 № ММВ-7-11/479@ «Об утверждении формы налогового уведомления».

Налоговое уведомление может быть передано физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Земельный налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения земельным налогом, т.е. в местный бюджет того муниципального образования, на территории которого расположен соответствующий земельный участок.

Представление отчетности. Налоговая декларация по земельному налогу представляется налогоплательщиками – организациями или физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, по истечении налогового периода в налоговый орган

по месту нахождения земельного участка. Таким образом, как организации, так и индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы налоговые декларации по итогам налогового периода. При этом налоговые декларации по земельному налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организации, а также физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, полностью или частично освобожденные от уплаты земельного налога в соответствии с законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговые органы налоговые декларации в установленном порядке.

Форма налоговой декларации по земельному налогу и Порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 16 сентября 2008 г. № 95н (зарегистрировано в Минюсте России 6 октября 2008 г. № 12403).

Порядок передачи сведений о земельных участках и их правообладателей в целях обеспечения взимания земельного налога. Для обеспечения администрирования земельного налога ст. 396 НК РФ закреплены нормы об обязанности органов кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним представлять в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения. Представление указанными органами сведений осуществляется как в текущем режиме в течение календарного года, так и ежегодно по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кроме того, с 1 января 2011 г. ст. 85 НК РФ дополнена п. 9², предусматривающим обязанность органов местного самоуправления ежегодно до 1 февраля сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января текущего года.

Формы представления указанных сведений утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. Федеральной налоговой службой.

Указанные сведения необходимы налоговым органам для прове-

дения проверок правильности заполнения налоговой декларации по земельному налогу, а также для исчисления земельного налога в отношении физических лиц, уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

8.2. Налог на имущество физических лиц

Взимание налогов на имущество физических лиц в налоговой системе России осуществляется с 1 января 1992 г. в соответствии с Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Первоначально налоги на имущество физических лиц включали собственно два налога: налог на строения, помещения и сооружения и налог на водные и воздушные транспортные средства. Однако в связи с принятием главы 28 «Транспортный налог» НК РФ с 1 января 2003 г. налог на водные и воздушные транспортные средства заменен транспортным налогом, взимаемым как с организаций, так и с физических лиц. Таким образом, в настоящее время налог на имущество физических лиц представляет собой налог на недвижимое имущество.

Налог на имущество физических лиц относится к категории местных и полностью поступает в бюджеты муниципальных образований. В соответствии со ст. 12 НК РФ налог на имущество физических лиц устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательен к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Налог на имущество физических лиц вводится в действие и прекращает действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ до введения в действие глав НК РФ по отдельным налогам и сборам ссылки в ст. 12 на положения НК РФ приравниваются к ссылкам на ранее принятые акты законодательства Российской Федерации о соответствующих налогах. Таким образом, до принятия и вступления в силу главы части второй НК РФ о налоге на имущество физических

ких лиц введение и установление налога на имущество физических лиц осуществляется в соответствии с Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» и нормативными правовыми актами муниципальных образований. Согласно данному Закону РФ полномочия муниципальных образований по установлению налога на имущество физических лиц сводятся к определению налоговых ставок, а также к праву установления налоговых льгот и основания для их использования налогоплательщиками.

Плательщиками налога на имущество физических лиц являются физические лица, имеющие на территории Российской Федерации в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения. Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ в целях налогообложения к физическим лицам относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. В соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» иностранный гражданин – физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее доказательства наличия гражданства (подданства) иностранного государства; а лицо без гражданства – физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательств наличия гражданства (подданства) иностранного государства.

Кроме того, налогоплательщиками налога на имущество физических лиц будут признаваться индивидуальные предприниматели, т.е. физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Следует отметить, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них законодательством о налогах и сборах, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Основанием для признания физического лица налогоплательщиком является обладание правом собственности на имущество, являющееся объектом обложения. Согласно ст. 209 ГК РФ собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом.

Гражданское законодательство предусматривает различные основания приобретения права собственности на имущество. В частности право собственности на имущество, которое имеет собственник, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества. В случае смерти гражданина право собственности на принадлежавшее ему имущество переходит по наследству к другим лицам в соответствии с завещанием или законом. Также приобретение права собственности возможно при изготовлении или создании вещи.

Следует отметить, что право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в ЕГРП органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Наряду с правом собственности регистрации также подлежат право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитуты. В связи с этим ст. 219 ГК РФ предусматривает, что право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации.

Имущество может находиться в собственности как одного лица, так и нескольких лиц. В последнем случае имущество будет принадлежать каждому собственнику на праве общей собственности.

Статья 244 ГК РФ предусматривает, что имущество может находиться в общей собственности с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) или без определения таких долей (совместная собственность). В зависимости от вида общей собственности будет различаться порядок

признания физических лиц плательщиками налога на имущество физических лиц.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций).

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства.

Объектами налогообложения являются следующие виды имущества: жилые дома, квартиры, комнаты, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, а также доли в праве общей собственности на указанное имущество.

Следует отметить, что в соответствии со ст. 130 ГК РФ строения, помещения и сооружения относятся к недвижимому имуществу.

Право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в ЕГРП органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Регистрации подлежат: право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитуты, а также иные права в случаях, предусмотренных законодательством. Порядок государственной регистрации прав на недвижимость установлен Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним». Обязательной государственной регистрации подлежат права на недвижимое имущество, правоустанавливающие документы на которое оформлены после введения в действие указанного Федерального закона, т.е. после 31 января 1998 г.

Вместе с тем права на недвижимое имущество, возникшие до момента вступления в силу данного Федерального закона, призна-

ются юридически действительными при отсутствии их государственной регистрации. Государственная регистрация таких прав проводится по желанию их обладателей.

Строения, помещения и сооружения, признаваемые объектом налогообложения, в зависимости от типа использования могут относиться к жилым или нежилым объектам.

В соответствии со ст. 15 Жилищного кодекса РФ жилым помещением признается изолированное помещение, которое является недвижимым имуществом и пригодно для постоянного проживания граждан (отвечает установленным санитарным и техническим правилам и нормам, иным требованиям законодательства).

Согласно ст. 16 Жилищного кодекса РФ выделяются следующие виды жилых помещений:

- 1) жилой дом, часть жилого дома;
- 2) квартира, часть квартиры;
- 3) комната.

Жилым домом признается индивидуально-определенное здание, которое состоит из комнат, а также помещений вспомогательного использования, предназначенных для удовлетворения гражданами бытовых и иных нужд, связанных с их проживанием в таком здании.

Квартирой признается структурно обособленное помещение в многоквартирном доме, обеспечивающее возможность прямого доступа к помещениям общего пользования в таком доме и состоящее из одной или нескольких комнат, а также помещений вспомогательного использования, предназначенных для удовлетворения гражданами бытовых и иных нужд, связанных с их проживанием в таком обособленном помещении.

Комнатой признается часть жилого дома или квартиры, предназначенная для использования в качестве места непосредственного проживания граждан в жилом доме или квартире.

Налоговой базой для исчисления налога на строения, помещения и сооружения является суммарная инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации.

Инвентаризационная стоимость – это восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

Суммарная инвентаризационная стоимость – это сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу.

В связи с введением в действие Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» Правительству РФ была поставлена задача обеспечить проведение оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности (п. 3 Постановления Верховного Совета РСФСР от 9 декабря 1991 г. № 2004-1 «О порядке введения в действие Закона Российской Федерации “О налогах на имущество физических лиц”»). Во исполнение Постановления Верховного Совета РСФСР «О порядке введения в действие Закона РСФСР “О налогах на имущество физических лиц”» Правительством РФ было издано распоряжение от 12 марта 1992 г. № 469-р, согласно которому оценка строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, осуществляется местными бюро технической инвентаризации с привлечением при необходимости на договорной основе страховых, проектных, строительных и иных организаций. В соответствии с данным постановлением приказом Минстроя России от 4 апреля 1992 г. № 87 был утвержден порядок оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности.

Порядок предусматривает в частности, что заказчиками работ по оценке объектов обложения налогом на имущество физических лиц выступают органы исполнительной власти национально-государственных и административно-территориальных образований. Исполнителями работ по оценке объектов обложения налогом на имущество физических лиц являются местные бюро технической инвентаризации, которые при необходимости привлекают на договорной основе страховые, проектные, строительные и иные организации.

Оценка строений, помещений и сооружений осуществляется по состоянию на 1 января каждого года на основе данных инвентаризации, проводимой в соответствии с действующими нормами технической инвентаризации и регистрации, а также порядком оценки.

Инвентаризация строений, помещений и сооружений в натуре производится не реже одного раза в пять лет.

Оценке подлежат строения, помещения и сооружения определенного функционального назначения, принятые в эксплуатацию и зарегистрированные в делопроизводстве органов исполнительной власти национально-государственных и административно-территориальных образований как принадлежащие гражданам на праве собственности.

Вместе с тем для целей налогообложения не подлежат оценке строения, помещения и сооружения:

- строящиеся;
- самовольно возведенные;
- признанные по различным причинам непригодными для дальнейшей эксплуатации;
- бесхозные;
- назначение которых не определено.

Перечень самовольно возведенных, бесхозных объектов и объектов, назначение которых не определено, представляется органами технической инвентаризации в органы исполнительной власти национально-государственных и административно-территориальных образований для определения их назначения и принадлежности.

Определение инвентаризационной стоимости строений и сооружений для целей налогообложения осуществляется по восстановительной стоимости, уменьшенной на величину стоимостного выражения физического износа на момент оценки.

Определение восстановительной стоимости строений и сооружений производится по сборникам укрупненных показателей восстановительной стоимости с ее последующим пересчетом в уровень цен 1991 г. по индексам и коэффициентам, введенным постановлением Госстроя СССР от 11 мая 1983 г. № 94 и письмами Госстроя СССР от 6 сентября 1990 г. № 14-Д (по отраслям народного хозяйства) и Госстроя РСФСР от 29 сентября 1990 г. № 15-148/6 и № 15-149/6 (по отрасли «Жилищное хозяйство»), а затем в уровень цен года оценки по коэффициентам, утверждаемым органами исполнительной власти республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономных образований, городов Москвы и Санкт-Петербурга.

Для расчета указанных коэффициентов рекомендуется использовать соотношения показателей, отражающих динамику изменения стоимости продукции в строительстве и стройиндустрии.

При недостаточности в сборниках укрупненных показателей номенклатуры аналогов бюро технической инвентаризации разрабатывает их и представляет заказчику на утверждение.

Физический износ жилых зданий определяется по «Правилам оценки физического износа жилых зданий» (ВСН 53-86). Физический износ строений и сооружений (кроме жилых зданий), даты начала эксплуатации и нормативный срок службы которых известен, определяется по срокам службы.

Физический износ строений и сооружений (кроме жилых зданий), даты начала эксплуатации и нормативный срок службы которых неизвестен, определяется в соответствии с «Рекомендациями по технической инвентаризации и регистрации зданий гражданского назначения» (Ростехинвентаризация, Москва, 1991 г.).

Инвентаризационная стоимость помещений, других площадей определенного функционального назначения рассчитывается исходя из инвентаризационной стоимости строения или сооружения, неотъемлемой частью которого они являются, по соотношению показателей (погонных метров, метров квадратных, метров кубических) помещения и объекта в целом.

Для квартир, гаражных боксов, других помещений, принадлежащих гражданам на праве собственности, устанавливается единый функциональный показатель – кубический метр.

С 1 января 2011 г. в соответствии с новой редакцией п. 2 ст. 5 Закона Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» порядок расчета инвентаризационной стоимости устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление функций по нормативно-правовому регулированию в сфере ведения государственного кадастра недвижимости, осуществления кадастрового учета и кадастровой деятельности.

В настоящее время порядок организации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства установлен Положением об организации в Рос-

сийской Федерации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 4 декабря 2000 г. № 921 (в редакции на 21 августа 2010 г.).

В соответствии с данным Положением основными задачами государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства являются:

а) обеспечение полной объективной информацией органов государственной власти, на которые возложен контроль за осуществлением градостроительной деятельности;

б) формирование в целях совершенствования планирования развития территорий и поселений обобщенной информационной базы об объектах капитального строительства и их территориальном распределении;

в) обеспечение полноты и достоверности сведений о налоговой базе;

г) информационное обеспечение функционирования системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и государственного кадастра недвижимости;

д) сбор и предоставление сведений об объектах капитального строительства для проведения государственного статистического учета.

По результатам технической инвентаризации на каждый объект капитального строительства оформляется технический паспорт, форма которого и состав включаемых в него сведений устанавливаются Министерством экономического развития Российской Федерации.

Технический паспорт является документальной основой для ведения Единого государственного реестра объектов капитального строительства (далее – ЕГРОКС). На основе сведений, полученных в результате технической инвентаризации, формируется и ведется в установленном порядке ЕГРОКС.

Сведения об объектах капитального строительства, полученные от организаций (органов) по государственному техническому учету и (или) технической инвентаризации объектов капитального строительства, используются при осуществлении государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ведении государственного статистического учета, определении размера налога

на имущество, внесении сведений о ранее учтенных объектах капитального строительства в государственный кадастр недвижимости, а также ведении реестра федерального имущества.

Организации (органы) по государственному техническому учету и (или) технической инвентаризации объектов капитального строительства предоставляют физическим и юридическим лицам сведения (документы) об объектах капитального строительства, техническую инвентаризацию которых они осуществляют.

Сведения об объектах капитального строительства предоставляются по заявлениям (запросам):

а) собственника, владельца (балансодержателя) или их доверенных лиц (при предъявлении надлежащим образом оформленной доверенности);

б) наследников по закону или по завещанию;

в) правоохранительных органов и судов (по находящимся в их производстве делам);

г) органов государственной власти и местного самоуправления (об объектах капитального строительства, расположенных на территории соответствующих административно-территориальных образований);

д) налоговых органов (об объектах капитального строительства, расположенных на территории административно-территориальных образований, находящихся в сфере их ведения);

е) органов государственной статистики (сведения, включенные в формы федерального государственного статистического наблюдения);

ж) учреждений юстиции, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

з) иных лиц и органов, определенных законодательством Российской Федерации.

Порядок представления уполномоченными организациями технической инвентаризации в налоговые органы сведений об объектах недвижимого имущества утвержден приказом Госстроя России и МНС России от 28 февраля 2001 г. № 36 / БГ-3-08/67.

В соответствии с указанным Порядком организации технической инвентаризации обязаны направлять сведения об инвентаризационной стоимости расположенного на подведомственной им терри-

тории недвижимого имущества и его владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения.

Сведения об инвентаризационной стоимости объектов налогообложения заполняются на основании данных технических паспортов.

В случае, если отсутствуют технические паспорта объектов недвижимого имущества или плановая инвентаризация таких объектов не была проведена в течение последних пяти лет, организации технической инвентаризации представляют сведения по результатам массовой оценки объектов, которые могут быть скорректированы после проведения полной паспортизации объекта и предоставления выписки в налоговый орган о его инвентаризационной стоимости.

В случае, если объект налогообложения на момент представления сведений не поставлен правообладателем на технический учет, организации технической инвентаризации представляют сведения по результатам визуального наблюдения, которые впоследствии могут быть скорректированы после проведения полной паспортизации объекта и предоставления выписки в налоговый орган о его инвентаризационной стоимости.

Сведения об инвентаризационной стоимости недвижимого имущества, являющегося объектом обложения налогом на имущество физических лиц, направляются на цифровых или бумажных носителях.

Налоговые ставки. Налог на строения, помещения и сооружения уплачивается ежегодно по ставкам, устанавливаемым нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Ставки устанавливаются в следующих пределах:

Таблица 8.3

Ставки налога на имущество физических лиц

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения	Ставка налога
до 300 тыс. руб. (включительно)	до 0,1 процента (включительно)
свыше 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. (включительно)	свыше 0,1 до 0,3 процента (включительно)
Свыше 500 тыс. руб.	свыше 0,3 до 2 процентов (включительно)

Представительные органы местного самоуправления (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости и типа использования объекта налогообложения.

Налоговые льготы. От уплаты налога освобождаются следующие категории граждан:

а) Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы всех трех степеней;

б) инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

в) участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;

г) лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

д) лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом Российской Федерации от 15 мая 1991 года № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 года № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

е) военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатны-

ми мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

ж) лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

з) члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения. В случае, если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается:

а) пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации;

б) гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией Министерства внутренних дел СССР или соответствующими органами Российской Федерации;

в) родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;

г) со специально оборудованных сооружений, строений, помеще-

ний (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площадью, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, на период такого их использования;

д) с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 квадратных метров и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 квадратных метров.

Представительные органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогам на имущество физических лиц для категорий налогоплательщиков и предусматривать основания для их использования налогоплательщиком.

В случае возникновения в течение года у плательщиков права на льготы по налогу на строения, помещения, сооружения они освобождаются от налогов начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу.

Для получения льгот по уплате налогов физические лица, имеющие право на них, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

При утрате в течение года права на льготу исчисление указанных налогов производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» не затрагивает установленных в соответствии с общими нормами международного права, а также договорами бывшего СССР и Российской Федерации и законодательством Российской Федерации налоговых привилегий персонала иностранных дипломатических и консульских представительств, других приравненных к ним в отношении налоговых привилегий

официальных представительств иностранных государств и международных организаций (Венская конвенция о дипломатических сношениях от 18 апреля 1964 г.; Венская конвенция о консульских сношениях от 24 апреля 1964 г.).

Порядок исчисления налога. Налог исчисляется налоговым органом по месту нахождения объектов налогообложения. В случае, когда физическое лицо не проживает по месту нахождения имущества, признаваемого объектом налогообложения, налоговое уведомление на уплату исчисленного налога направляется налогоплательщику по почте заказным письмом по адресу его места жительства.

Налог исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» установлены особенности исчисления налога в отношении имущества, находящегося в общей долевой или совместной собственности. За имущество, признаваемое объектом налогообложения, находящееся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле в этом имуществе. Инвентаризационная стоимость доли в праве общей долевой собственности на указанное имущество определяется как произведение инвентаризационной стоимости имущества и соответствующей доли.

Инвентаризационная стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения и находящегося в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, определяется как часть инвентаризационной стоимости указанного имущества, пропорциональная числу собственников данного имущества.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы технической инвентаризации обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества, являющегося объектом налогообложения, обязаны сообщать о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе и их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации имущества.

Порядок уплаты налога. Налоги на имущество физических лиц зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. При переходе права собственности на строения, помещения или сооружения в течение года одним гражданином – плательщиком налогов в пользу другого (купля-продажа, мена, дарение), налог на строения, помещения и сооружения исчисляется и предъявляется к уплате первоначальному владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а каждому новому собственнику налог предъявляется с момента вступления в право собственности на строение, помещение и сооружение до момента его отчуждения.

За строения, помещения и сооружения, перешедшие по наследству, налог уплачивается наследником с момента (времени) открытия наследства. Моментом (временем) открытия наследства является день смерти наследодателя, а при объявлении наследодателя умершим – день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим.

В соответствии с п. 4 ст. 218 ГК РФ член жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество.

Физическое лицо уплачивает налог на строения, помещения и сооружения с месяца, в котором был полностью внесен паевой взнос, а по новым строениям, помещениям и сооружениям – с начала года, следующего за их возведением и сдачей в эксплуатацию.

☑ Например: 1. Физическое лицо является членом жилищно-строительного кооператива. Дом недостроен, паевой взнос за квартиру физическим лицом выплачен полностью. Налог со строений будет

исчисляться со следующего года после принятия дома в эксплуатацию.

2. Физическое лицо является членом гаражно-строительного кооператива. Гаражный бокс построен, сдан в эксплуатацию, пай гражданином выплачен полностью, но он по каким-то причинам не занимает гараж. Налог будет исчисляться со следующего года после принятия ГСК в эксплуатацию.

3. Физическое лицо является членом жилищно-строительного кооператива. Дом был сдан в эксплуатацию в 2004 г., пай гражданин полностью выплатил в мае 2009 г. В таком случае налог будет исчисляться с мая 2009 г.

За вновь возведенные гражданами строения, помещения и сооружения налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением.

В случае, когда отдельные граждане и другие указанные выше лица, имеющие строения, помещения и сооружения, на протяжении года возвели на месте нахождения этих строений, помещений и сооружений новые постройки (гаражи, сараи и др.) или произвели пристройки, надстройки к основным строениям, то за такие постройки, пристройки и надстройки налог взимается также с начала года, следующего за их возведением.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или разрушены. Основанием к этому является документ, подтверждающий этот факт, выдаваемый органами технической инвентаризации, а в сельской местности органами местного самоуправления.

За строения, помещения и сооружения, не имеющие собственника, или собственник которых неизвестен, или взятых налоговыми органами на учет как бесхозные, налог не взимается.

За строения, помещения и сооружения налог уплачивается независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Налоговые органы, исчислившие налог на строения, помещения и сооружения, вручают гражданам налоговые уведомления в порядке и сроки, которые установлены НК РФ.

С 1 января 2011 г. уплата налога на имущество физических лиц

производится не позднее 1 ноября, следующего за годом, за который исчислен налог. Таким образом, налог на имущество физических лиц за 2011 г. подлежит уплате налогоплательщиками на основании соответствующих налоговых уведомлений не позднее 1 ноября 2012 г.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три года, предшествующих календарному году направления налогового уведомления в связи с привлечением к уплате налога. За такой же период допускается перерасчет суммы налога. В этих случаях дополнительные суммы налогов на имущество уплачиваются в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, – равными долями в остающиеся до конца года сроки, но с тем, чтобы на уплату соответствующей суммы было не менее 30 дней;

- суммы, начисленные на текущий год по истечении всех сроков уплаты и за предшествующие годы, – равными долями в два срока: через месяц после начисления сумм (после вручения налогового уведомления) и через месяц после первого срока уплаты. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. через месяц после начисления сумм (после вручения налогового уведомления).

Такие же сроки устанавливаются и при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неправильным определением стоимости строений, помещений и сооружений, с неправильным применением ставок и т.д.

Начисленные ранее суммы могут быть снижены или отменены в связи с возникновением права на льготы, утраты права собственности и по другим причинам. В таких случаях при понижении исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром налогообложения или возникновением у налогоплательщика права на льготу с начала года суммы налога, подлежащие снижению, исключаются равными долями по всем срокам уплаты.

В случае неуплаты налогов в установленные сроки начисляется пеня за каждый календарный день просрочки в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Глава 9. Специальные налоговые режимы

9.1. Единый сельскохозяйственный налог

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, или ЕСХН) устанавливается гл. 26.1 НК РФ и предназначена для стимулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Переход на уплату ЕСХН или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями, являющимися сельскохозяйственными товаропроизводителями, добровольно.

Переход на ЕСХН предоставляет сельскохозяйственным товаропроизводителям более льготные по сравнению с обычным режимом налоговые условия осуществления деятельности, поскольку предусматривает замену налога на прибыль организаций или налога на доходы физических лиц (для организаций и индивидуальных предпринимателей соответственно), НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации), налога на имущество организаций или налога на имущество физических лиц (для организаций и индивидуальных предпринимателей соответственно) и единого социального налога уплатой ЕСХН.

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с общим режимом налогообложения. Кроме того, в общем порядке уплачиваются и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Также организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и

перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70%.

Кроме того, к сельскохозяйственным товаропроизводителям также относятся градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ряда условий, установленных п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ.

Не вправе перейти на уплату ЕСХН:

- 1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 2) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;

3) казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) соответствующее заявление.

Вновь созданные сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае они вправе перейти на уплату ЕСХН в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Объектом налогообложения признаются доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину расходов.

Перечень доходов и расходов, учитываемых для целей исчисления ЕСХН, установлен ст. 346.5 НК РФ.

Налоговая база представляет собой денежное выражение доходов налогоплательщика, уменьшенных на величину расходов.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка (превышения расходов над доходами), полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Налоговым периодом признается календарный год, **отчетным периодом** – полугодие.

Налоговая ставка по ЕСХН установлена в размере 6%.

ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода.

Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу

уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

По итогам налогового периода ЕСХН уплачивается налогоплательщиками не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации, т.е. 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, единый сельскохозяйственный налог предназначен обеспечить более льготные условия осуществления деятельности для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Добровольный характер перехода на уплату данного налога, в совокупности с очень низким уровнем налоговой нагрузки, а также простые и понятные условия для его применения позволяют сельскохозяйственным товаропроизводителям выбрать оптимальный режим налогообложения и снизить размер налоговых выплат.

9.2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) устанавливается гл. 26.2 НК РФ и предназначена для стимулирования деятельности и упрощения порядка налогообложения небольших организаций и индивидуальных предпринимателей.

Применение УСН предусматривает замену уплаты целого ряда налогов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Уплата единого налога для организаций заменяет уплату налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога, а для индивидуальных предпринимателей – уплату налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц. Кроме

того, лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от уплаты НДС (кроме уплачиваемого на таможне).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных НК РФ.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется налогоплательщиками добровольно.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе, доход от реализации **не превысил 15 млн. руб.** (без учета НДС), индексированный на величину коэффициента-дефлятора.

Необходимо отметить, что в качестве антикризисной меры названная норма приостановлена до 30 сентября 2012 г. и определено, что до указанного срока организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доходы **не превысили 45 млн. руб.**

Некоторые лица, указанные в п. 3 ст. 346.12 НК РФ, не вправе применять УСН.

Так, не вправе применять УСН организации, имеющие филиалы и (или) представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды, организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых, организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, и т.д.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают

в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление.

Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае они вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Если по итогам налогового (отчетного) периода превышены ограничения по величине дохода налогоплательщика (в качестве антикризисной меры до 1 января 2013 г. она установлена в размере 60 млн. руб.), остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, то такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Объектом налогообложения являются:

- 1) доходы налогоплательщика;
- 2) доходы налогоплательщика, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением участников договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, которые применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (ра-

бот, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод). Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, **налоговой базой** признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, **налоговой базой** признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает **минимальный налог**, который исчисляется за налоговый период в размере 1% доходов.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В случае, если объектом налогообложения являются доходы, **налоговая ставка** устанавливается в размере 6%. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, **налоговая ставка** устанавливается в размере 15%, при этом законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплатель-

щиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения «доходы» на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Организации не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля представляют налоговую декларацию и уплачивают налог по месту своего нахождения (месту жительства).

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

С 1 января 2006 г. в Российской Федерации для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих отдельные виды предпринимательской деятельности, предусмотрена возможность применения **УСН на основе патента**.

Применение данной системы налогообложения предусмотрено в отношении 69 видов деятельности (указаны в п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ) и возможно при условии принятия законами субъектов РФ соответствующего решения.

При применении УСН на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых не должна превышать за налоговый период пять человек.

Если по итогам налогового периода доходы налогоплательщика превысили размер доходов, установленный для применения УСН с объектами налогообложения доходы или «доходы минус расходы», а также допущено превышение количества наемных работников, то такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

Документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента, является выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке 6% -ная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов Российской Федерации по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента, а оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Таким образом, упрощенная система налогообложения призвана снизить размер налоговых платежей для субъектов малого предпринимательства. Различные варианты применения упрощенной системы налогообложения – с объектом «доходы», «доходы минус расходы», а также в виде «патента» позволяют небольшим организациям и индивидуальным предпринимателям не только снизить размеры налоговых платежей, но и упростить исполнение других обязанностей, в частности по начислению налогов.

9.3. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) вводится в действие нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов в отношении 14 видов деятельности, определенных п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

Например, ЕНВД может распространяться на такие виды деятельности, как оказание бытовых услуг, оказание ветеринарных услуг, услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. метров и др.

Однако некоторые лица на уплату ЕНВД не переводятся.

Так, ЕНВД не применяется в отношении соответствующих видов деятельности, в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших.

Кроме того, ЕНВД не применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН в случае, если они реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства. Пунктом 2.2 ст. 346.26 НК РФ определены и другие лица, которые не переводятся на ЕНВД.

Уплата организациями и предпринимателями ЕНВД освобождает от уплаты налогов аналогичных, что и применение УСН.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый

налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

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

Размер базовой доходности определен п. 3 ст. 346.29 НК РФ. Его величина корректируется (умножается) на коэффициенты K_1 и K_2 .

Коэффициент K_1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Коэффициент K_2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло и т.д.

Значения корректирующего коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал.

Ставка ЕНВД устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Таким образом, установление ЕНВД предназначено для взимания налогов с лиц, осуществляющих деятельность в слабо контролируемых со стороны налоговых органов сферах деятельности. В связи с этим исчисление налогов исходя из значений «вмененного дохода», а не от официально задекларированных результатов деятельности позволяет привлечь к уплате налогов лиц, осуществляющих свою деятельность в теневом секторе.

9.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

В целях обеспечения стабильности условий ведения предпринимательской деятельности и привлечения инвесторов к поиску, разведке и добыче минерального сырья в Российской Федерации предусмотрена возможность осуществления деятельности на основе соглашения о разделе продукции в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Соглашение о разделе продукции (СРП) – это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в СРП, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск.

Деятельность в рамках СРП основывается на применении специального налогового режима, предусмотренного гл. 26.4 НК РФ.

Данный налоговый режим распространяется на СРП, отвечающее следующим условиям:

1) СРП заключены после проведения аукциона на условиях обычного налогового режима и признания такого аукциона несостоявшимся;

2) при прямом разделе доля государства составляет не менее 32%;

3) по условиям СРП при улучшении инвестиционных условий пропорция раздела может быть увеличена в пользу государства.

Система налогообложения при выполнении СРП основывается на замене уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов разделом произведенной продукции, за исключением налогов и сборов, особенности уплаты которых предусмотрены главой 26.4 НК РФ. Размер доли продукции, передаваемой государству взамен уплаты ряда налогов и сборов, определяется в договорном порядке.

Действующим законодательством предусматривается два варианта раздела продукции между государством и инвестором:

1) произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое предусматривает условия и порядок: определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости; определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по СРП; раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за

вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период; передачи инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: НДС; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; плату за негативное воздействие на окружающую среду; плату за пользование водными объектами; государственную пошлину; таможенные сборы; земельный налог; акциз;

2) произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое предусматривает условия и порядок: определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости; раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определения принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения (при этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68%); передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента; получения инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В данном случае инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: единый социальный налог; государственную пошлину; таможенные сборы; НДС; плату за негативное воздействие на окружающую среду.

В обоих случаях инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с гл. 26.4 НК РФ по решению соответствующего законодательного (представительного)

органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Особенности исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций и НДС при выполнении СРП в рамках данного специального налогового режима устанавливаются ст. ст. 346.37–346.39 НК РФ.

В настоящее время в Российской Федерации реализуется только 3 проекта в рамках СРП (на Сахалине и в Ненецком автономном округе), при этом на основе законодательной базы, действовавшей до принятия соответствующих положений части второй НК РФ. В связи с этим практики применения указанных законодательных норм в Российской Федерации пока нет.

Раздел 4. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 10. Налоговое администрирование как особый вид государственной деятельности

10.1. Понятие налогового администрирования

Налоговое администрирование – это совокупность действий и решений государственных органов, направленных на соблюдение законодательства по налогам и сборам. Действия государственных органов находятся в пределах от постановки на учет налогоплательщиков до реализации всех форм налогового контроля.

Понятие налогового администрирования шире, чем налоговый контроль. Налоговый контроль является составной частью налогового администрирования. Помимо контроля в налоговое администрирование включается налоговое планирование, регулирование, консультирование, налоговый учет и осуществление аналитической работы в налоговых органах.

Налоговое администрирование, с одной стороны, включает в себя административные органы государства по контролю над уплатой налогов. С другой стороны, налоговые органы контролируют поведение налогоплательщиков и налоговых агентов при исчислении и уплате налогов, пользуясь правами, учитывая обязанности и права налогоплательщиков. Таким образом, налоговое администрирование в рамках реализации своих функций использует все элементы налоговой системы, являясь внутренним фактором ее развития.

Перед налоговым администрированием стоит ряд целей:

- увеличение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней;
- соблюдение принципа равномерности распределения налогового бремени;
- соблюдение законности в сфере налогообложения;
- обеспечение эффективного функционирования налоговой системы.

Содержание налогового администрирования состоит в том, что оно призвано бороться с налоговыми правонарушениями. В то же время уклонение от уплаты налогов приводит к несоблюдению принципа равномерного распределения бремени налогообложения, и как следствие – нарушению справедливости в обществе. Государство при помощи административных механизмов стремится контролировать соблюдение всеми участниками налогового процесса определенных правил налогообложения, установленных законом.

В ходе достижения целей налогового администрирования решается ряд задач:

- организация учета налогоплательщиков;
- осуществление налогового контроля;
- комплексное применение мер по взысканию задолженности с налогоплательщиков и налоговых агентов;
- совершенствование налоговых правоотношений в РФ;
- систематическое прогнозирование объема налоговых платежей, анализ достигнутых результатов;
- организация материального обеспечения налогового администрирования.

При решении задач налогового администрирования государственные органы осуществляют целый комплекс практических действий по учету налогоплательщиков, контролю над их деятельностью. Эти частные, но взаимосвязанные действия составляют основу налогового администрирования.

Налоговое администрирование как система государственного управления основывается на законе. **Правовую основу** налогового администрирования составляют:

- 1) Конституция РФ;
- 2) международные договоры РФ в области налогообложения.
- 3) НК РФ;
- 4) Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»;
- 5) Положение о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506).

Ведущее положение среди них занимает часть первая НК РФ. Применяя положения НК РФ, налоговые органы выполняют

свои обязанности, тем самым реализуя налоговую политику государства.

10.2. Принципы, методы и функции налогового администрирования

Построение эффективной системы налогового администрирования должно базироваться на определенных принципах. К принципам налогового администрирования относят:

1) единство системы налогового администрирования. Элементы налогового администрирования, порядок их применения должен быть единым для всех звеньев хозяйственной системы общества и на всех территориях страны. Не допускается использование собственных методов налогового администрирования в отдельных регионах;

2) понятность системы налогового администрирования для налогоплательщиков. Излишнее усложнение администрирования приводит к снижению уровня взаимопониманий между должностными лицами налоговых органов и налогоплательщиками как следствие делает налоговое администрирование менее эффективным;

3) прозрачность системы администрирования налогов. Налоговая система должна служить на благо общества. Поэтому действия государства в рамках налогового администрирования должны подвергаться периодическому контролю и быть известны обществу;

4) экономичность налогового администрирования. Затраты государства по содержанию налогового аппарата должны быть как можно меньше в сравнении с суммами уплачиваемых налогов;

5) гибкость системы. Возможность быстро реагировать на макроэкономические перемены в стране;

6) комплексность применения методов налогового администрирования. Только применение всех способов администрирования налогов позволяет эффективно контролировать исчисление и перечисление налогов. Налоговые органы должны пользоваться в своей работе большим набором инструментов налогового регулирования;

7) стабильность системы. Изменения в налоговом администрировании должны происходить только в необходимых случаях. Час-

тая модернизация системы налогового администрирования приводит к хаосу в налоговых правоотношениях. Такой хаос наблюдается как в отношениях между налогоплательщиками, так и непосредственно между звеньями налоговых органов.

Между функциями налогового администрирования и функциями налоговой системы существует определенная взаимосвязь. Она заключается в том, что реализация функций налогового администрирования приводит в конечном итоге к реализации всех функций налогообложения. Реализация основных функций налогообложения невозможна без налогового контроля и планирования.

В ходе осуществления налогового администрирования государственные органы используют совокупность методов и приемов. Эти методы позволяют государству реализовывать функции налогового администрирования. Таким образом, между функциями и методами налогового администрирования существует неразрывная взаимосвязь. К функциям налогового администрирования относят налоговое планирование, налоговый учет, налоговый контроль, налоговое регулирование.

10.3. Субъекты и объекты налогового администрирования

В общем виде налоговое администрирование является системой управления. Как и во всякой системе управления, в налоговом администрировании выделяются объекты и субъекты управления.

Под **субъектами налогового администрирования** понимаются участники налоговых правоотношений, которые, в рамках возложенных на них прав и обязанностей, осуществляют комплекс мер по учету, контролю, регулированию действий налогоплательщиков и налоговых агентов.

К субъектам налогового администрирования относят:

- налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
- таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Однако управление налоговыми процессами не ограничивается налоговыми и таможенными органами. В управление вовлечены и другие органы власти: Министерство финансов РФ, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, правоохранительные органы и др. В силу своих полномочий эти государственные структуры участвуют в налоговом администрировании, однако приоритетное положение занимают налоговые органы.

Объектами налогового администрирования являются процессы по формированию налоговой базы, перечислению налоговых платежей в бюджет, налоговые правоотношения между налогоплательщиками, налоговыми агентами и налоговыми органами. К инструментам по воздействию на эти объекты относят как правовые, так и финансовые механизмы. Эти механизмы используются субъектами налогового администрирования в налоговом управлении.

В качестве объектов налогового администрирования выступают:

- соблюдение налогоплательщиками и налоговыми агентами налогового законодательства;
- соблюдение налогоплательщиками и налоговыми агентами налоговой дисциплины;
- правильное исчисление налогов;
- своевременное перечисление налогов в бюджет.

Глава 11. Налоговые органы как субъект налогового администрирования

11.1. Понятие и структура налоговых органов

В соответствии с Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» **налоговые органы Российской Федерации** – единая система контроля над соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, правильностью исчисления и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Система налогового контроля включает в себя государственный аппарат управления и правовую базу.

Основной задачей налоговых органов является контроль над уплатой налогов. Помимо этой функции перед налоговыми органами стоят следующие задачи:

- контроль над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты платежей за пользование недрами;
- контроль над соблюдением валютного законодательства;
- организация и осуществление регистрации юридических и физических лиц в качестве предпринимателей и крестьянских фермерских хозяйств;
- представление интересов Российской Федерации в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и денежных обязательств.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти и его территориальных органов.

Система налоговых органов в России построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением РФ. Эта система составляет **четыре уровня**:

1. Федеральная налоговая служба (ФНС России).
2. Межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам; межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам; межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных.
3. Управления ФНС России по республикам, краям, областям.
4. Городские, районные и межрайонные инспекции ФНС России.

В Федеральной налоговой службе (ФНС) функциональные задачи и направления деятельности распределены между структурными подразделениями службы в зависимости от уровня власти, которые они занимают. Главным звеном управления в налоговой службе является **центральный аппарат** ФНС. Ему подчинены и подконтрольны территориальные органы федеральной налоговой службы.

На центральный аппарат ФНС возложены следующие направления деятельности налоговой службы:

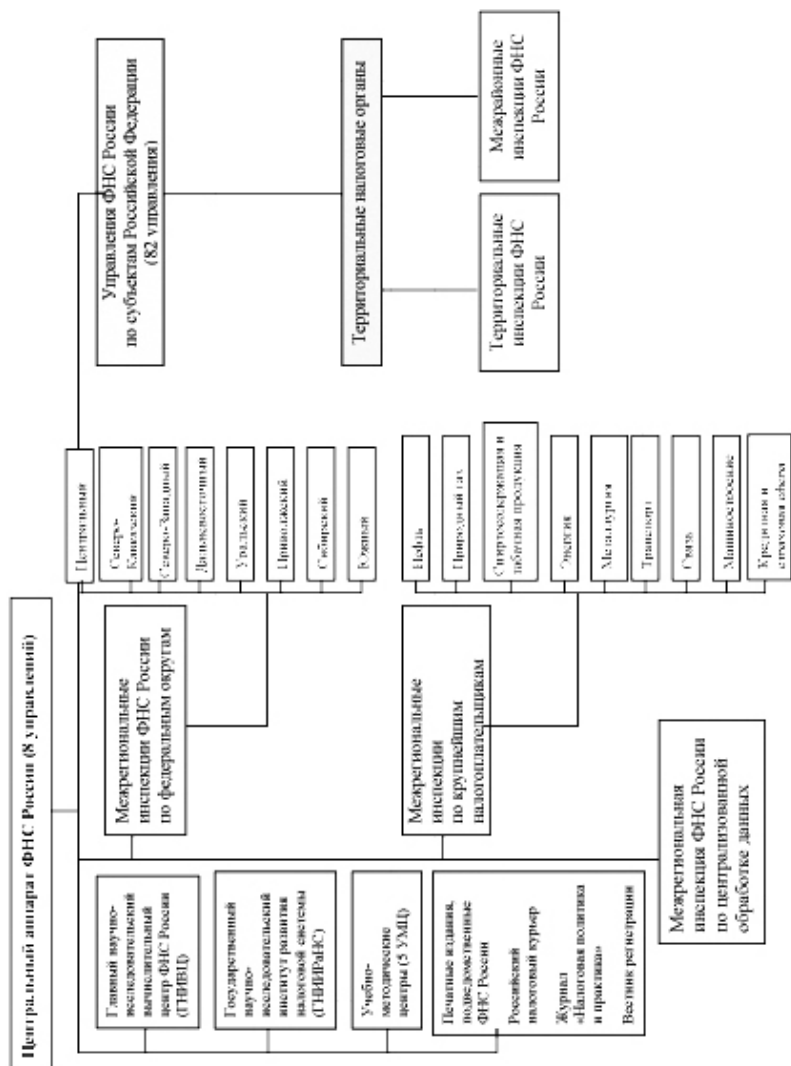


Рис. 11.1. Структура Федеральной налоговой службы России

- осуществлять контроль над деятельностью территориальных органов ФНС и подведомственных организаций;
- исследовать и анализировать применение налогового законодательства;
- участвовать в подготовке законодательных актов;
- разрабатывать инструкции, методические рекомендации о порядке исчисления или взимания налогов;
- разрабатывать и утверждать формы налоговых деклараций;
- организовывать профессиональную подготовку работников центрального аппарата и территориальных органов ФНС, их переподготовку и повышение квалификации;
- взаимодействовать с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности;
- проводить конкурсы и заключать государственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд ФНС, а также на проведение научно-исследовательских работ для государственных нужд в установленной сфере деятельности;
- разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия и отличия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды.

Общее руководство осуществляет руководитель ФНС.

В настоящее время в структуре ФНС находится 11 управлений, а именно: аналитическое управление, контрольное управление, управление налогообложения, управление кадров, финансовое управление, управление информатизации, правовое управление, управление урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства, управление досудебного аудита, административно-контрольное управление, управление имущественных налогов.

Руководство налоговой службой в регионах осуществляют **Управления федеральной налоговой службы по субъекту РФ** (далее – управления). Они находятся в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольны. Управления осуществляют свою деятельность непосредственно и через инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции меж-

районного уровня. В своей работе они взаимодействуют с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями.

В рамках налогового администрирования УФНС осуществляет государственную регистрацию юридических лиц. Эта регистрация проводится в отношении юридических лиц, на которых в соответствии с федеральными законами установлен специальный порядок регистрации.

Основным звеном налогового администрирования являются **инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления, инспекции межрайонного уровня** (далее инспекция). Они являются территориальным органом Федеральной налоговой службы и входят в единую централизованную систему налоговых органов.

Инспекции находятся в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации и подконтрольны ФНС России и Управлению.

Инспекции осуществляют свою деятельность во взаимодействии с территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями.

На территориальные инспекции возложена основная нагрузка по налоговому администрированию налогоплательщиков. Большинство налогоплательщиков состоят на учете именно в территориальных инспекциях ФНС. Это положение определяет полномочия инспекции по осуществлению налогового контроля. К основным полномочиям инспекции относятся:

- осуществление контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- осуществление контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет (и) или внебюджетные фонды налогов и сборов;

- осуществление контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

- проверка соблюдения требований к контрольно-кассовой технике, порядку и условиям ее регистрации и применения, а также полноте учета выручки денежных средств;

- осуществление государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- контроль за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации.

В рамках налогового администрирования налоговые инспекции осуществляют регистрацию договоров коммерческой концессии и контрольно-кассовой техники. На налоговые инспекции возложена обязанность по ведению учета налогоплательщиков, сумм налогов и сборов, подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджет, а также сумм пени, налоговых санкций.

Инспекции в установленном порядке ведут Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН).

В соответствии с требованиями НК РФ инспекции обязаны бесплатно предоставлять информацию налогоплательщикам. Эта информация должна содержать сведения:

- о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах;

- о принятых в соответствии с налоговым законодательством нормативных правовых актах;

- о правилах исчисления и уплаты налогов и сборов;

- о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Помимо этого инспекции обязаны предоставлять налогоплательщикам формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения. В случае, если налогоплательщик перечислил излишние суммы налога, пени, штрафа, инспекции осуществляют возврат или зачет таких платежей.

Налоговые инспекции имеют право принимать в установленном законодательством порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней.

Инспекции наделены полномочиями по взысканию недоимки и пени по налогам и сборам. Они обязаны предъявлять в суды иски о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах. Инспекции представляют в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам, осуществляют в установленном порядке проверку деятельности юридических и физических лиц. Для того чтобы исполнять функции государственного органа финансового контроля, инспекции наделены рядом других менее значимых полномочий и обязанностей. Для реализации своих полномочий инспекции используют права, предусмотренные НК РФ.

Особым звеном налогового администрирования являются **Межрегиональные инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам**. Они проводят свою работу исходя из категории налогоплательщика и его отраслевой принадлежности. Эти инспекции позволяют противопоставить вертикальной интеграции крупнейших налогоплательщиков вертикальную интеграцию налогового администрирования. В таких инспекциях на учет становятся налогоплательщики-организации, которые принадлежат к определенной отрасли и являются крупнейшими.

Помимо межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам созданы **межрегиональные инспекции по федеральным округам**. Деятельность этих инспекций принципиально отличается от деятельности инспекций районного уровня и Межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам. Основное их предназначение – представлять интересы ФНС в федеральных округах.

Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим взаимодействие ФНС России с полномочным представителем Президента Российской Федерации в федеральном округе. Она проводит проверки эффективности работы управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, осуществляет финансовый контроль над деятельностью территориальных налого-

вых органов, организаций, находящихся в ведении ФНС России, на территории субъектов Российской Федерации, входящих в федеральный округ.

Межрегиональные инспекции по федеральным округам обладают определенными полномочиями, которые позволяют им реализовывать свои функции:

- принимают участие по согласованию с ФНС России в проверках, организуемых полномочным представителем Президента Российской Федерации в соответствующем федеральном округе;

- организуют взаимодействие ФНС России с полномочным представителем Президента Российской Федерации в соответствующем федеральном округе по вопросам, отнесенным к их компетенции, и органами государственной власти субъектов Российской Федерации, входящих в состав соответствующего федерального округа;

- организуют и проводят проверки территориальных органов ФНС России и организаций, находящихся в ведении ФНС России, в соответствующем федеральном округе, в том числе по вопросам исполнения сметы доходов и расходов и осуществления финансово-хозяйственной деятельности;

- участвуют в проверках территориальных органов ФНС России, проводимых ФНС России;

- проводят выездные (повторные выездные) налоговые проверки, назначаемые ФНС России, а также участвуют по поручению ФНС России в выездных (повторных выездных) налоговых проверках, назначаемых территориальными налоговыми органами, входящими в данный федеральный округ, либо ФНС России;

- проводят анализ схем уклонения от налогообложения, подготовку предложений по выявлению, пресечению и предупреждению данных схем;

- изучают, анализируют и обобщают практику работы территориальных налоговых органов, входящих в соответствующий федеральный округ, во взаимодействии со структурными подразделениями центрального аппарата ФНС России;

- организуют и осуществляют взаимодействие с управлениями ФНС России по субъектам Российской Федерации, входящим в федеральный округ, по вопросам информационного обмена;

- доводят до сведения соответствующих структурных подразделений центрального аппарата ФНС России информацию о выявленных в ходе проверок территориальных органов ФНС России нарушениях законодательных и иных нормативных правовых актов;

- оказывают помощь территориальным налоговым органам, входящим в данный федеральный округ, при представлении ими интересов государства в федеральном арбитражном суде округа и осуществляют взаимодействие с ним;

Межрегиональная инспекция ФНС по централизованной обработке данных является территориальным органом ФНС и входит в единую централизованную систему налоговых органов. Межрегиональная инспекция находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольна.

Межрегиональная инспекция является территориальным органом, осуществляющим функции по автоматизированному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Она осуществляет хранение и обработку информационных ресурсов Федеральной налоговой службы, информационно обеспечивает деятельность службы.

Особое положение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных в структуре налогового администрирования определяет ее полномочия:

- обеспечивает в установленном порядке прием и входной контроль данных налоговой, бухгалтерской отчетности и другой информации, поступающей от налоговых органов, налогоплательщиков, других источников информации на бумажных и электронных носителях и подлежащей централизованной обработке;

- осуществляет в установленном порядке автоматизированную обработку и ввод получаемой информации в информационную базу Межрегиональной инспекции;

- доводит в установленном порядке обработанную информацию до территориальных органов ФНС России в части, их касающейся, в соответствии с действующим регламентом;

- ведет в установленном порядке справочную информацию и классификаторы, а также фонд алгоритмов и программ ФНС России;

- осуществляет в установленном порядке формирование отчетности по формам, утвержденным ФНС России;
- ведет в установленном порядке: Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН), реестры лицензий, разрешений, свидетельств и иные федеральные информационные ресурсы;
- обеспечивает заданную надежность функционирования федеральных информационных ресурсов на основе их дублирования и резервирования;
- осуществляет архивное хранение федеральных информационных ресурсов ФНС России на основе электронных хранилищ данных и централизованное архивное хранение информации, поступающей на бумажных носителях;
- предоставляет в установленном порядке информацию органам государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщикам в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, обеспечивает обмен информацией в электронном виде с органами государственной власти в соответствии с межведомственными соглашениями;
- взаимодействует в установленном порядке с территориальными органами ФНС России.

11.2. Права и обязанности налоговых органов

В налоговых правоотношениях Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования участвуют не непосредственно, а в лице уполномоченных органов, наделяемых государством соответствующей компетенцией. В Российской Федерации к их числу относятся, прежде всего, налоговые органы.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Налоговыми органами в настоящее время являются ФНС и ее территориальные органы. ФНС РФ находится в ведении Министерства финансов РФ.

Правовой статус налоговых органов установлен НК РФ, а также Федеральным законом от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах», Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе» и рядом других нормативных актов.

Согласно ст. 31 НК РФ **основные права** налоговых органов включают следующее:

1) требовать документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

2) проводить налоговые проверки;

3) производить выемку документов при проведении налоговых проверок в отдельных случаях;

4) вызывать в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

5) приостанавливать операции по счетам в банках и налагать арест на имущество;

6) осматривать в отдельных случаях помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

7) определять в некоторых случаях суммы налогов расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике;

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

9) взыскивать недоимки, а также пени и штрафы;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов клиентов и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

14) предъявлять в суды иски о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения и др.

Важно отметить, что реализация прав в условиях единой централизованной системы предполагает возможность вышестоящим налоговым органом отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия законодательству о налогах и сборах.

В целях обеспечения законных прав и интересов налогоплательщиков и иных участников налоговых отношений на налоговые органы, а также на их должностных лиц возлагается целый ряд обязанностей.

Так, согласно ст. 32 НК РФ к числу **основных обязанностей** налоговых органов относятся следующие:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства;

3) вести учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, их правах и обязанностях, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам о реквизитах соответствующих счетов Федерального

казначейства для перечисления налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему России;

7) принимать решения о зачете (возврате) сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в соответствующих случаях налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;

12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные законодательством.


Должностные лица налоговых органов обязаны:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Налоговые органы несут ответственность за **убытки**, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей.

 Под **убытками** понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстанов-

ления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода) (п.2 ст. 15 ГК РФ).

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

Глава 12. Государственная регистрация и учет налогоплательщиков в налоговых органах

12.1. Правовые и организационные основы государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

Пунктом 1 ст. 23 ГК РФ установлено, что гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Кроме того, согласно ст. 51 ГК РФ юридическое лицо подлежит государственной регистрации в уполномоченном государственном органе в порядке, определяемом законом о государственной регистрации юридических лиц.

Таким образом, ведение коммерческой деятельности в качестве юридического лица или без образования такого должно осуществляться только после прохождения процедуры государственной регистрации.

Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей – акты уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляемые посредством внесения в государственные реестры сведений о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуаль-

ных предпринимателей, иных сведений о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях.

Кроме ГК РФ основным регулирующим данные отношения актом является Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Данный Федеральный закон регулирует отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы, государственной регистрацией физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и государственной регистрацией при прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, а также в связи с ведением государственных реестров – Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей.

Государственная регистрация юридических лиц (коммерческих организаций) и индивидуальных предпринимателей осуществляется ФНС. За государственную регистрацию уплачивается государственная пошлина в соответствии со ст. 333.33 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 333.33 НК РФ за государственную регистрацию юридического лица в общем случае предусмотрена обязанность по уплате государственной пошлины в размере 2 тыс. руб., а при ликвидации – 400 руб.

Государственная регистрация осуществляется в срок не более пяти рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган. Решение о государственной регистрации, принятое регистрирующим органом, является основанием внесения соответствующей записи в соответствующий государственный реестр.

Моментом государственной регистрации признается внесение регистрирующим органом соответствующей записи в соответствующий государственный реестр.

В Российской Федерации регистрирующий орган осуществляет ведение государственных реестров налогоплательщиков, содержащих соответственно сведения о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими ли-

цами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, иные сведения о юридических лицах, об индивидуальных предпринимателях и соответствующие документы. Единство и сопоставимость указанных сведений обеспечиваются за счет соблюдения единства принципов, методов и форм ведения государственных реестров.

Государственные реестры являются федеральными информационными ресурсами.

Содержащиеся в государственных реестрах сведения и документы являются открытыми и общедоступными, за исключением следующих сведений:

- сведения о документе, удостоверяющем личность физического лица;
- сведения о банковских счетах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (данные сведения предоставляются только органам государственной власти);
- сведения о месте жительства индивидуальных предпринимателей.

Содержащиеся в государственных реестрах сведения и документы о конкретном юридическом лице или индивидуальном предпринимателе предоставляются в виде:

- выписки из соответствующего государственного реестра;
- копии документа (документов), содержащегося в соответствующем государственном реестре;
- справки об отсутствии запрашиваемой информации.

Срок предоставления содержащихся в государственных реестрах сведений и документов не может составлять более пяти дней со дня получения регистрирующим органом соответствующего запроса.

Необходимо отметить, что федеральными законами может устанавливаться специальный порядок регистрации отдельных видов юридических лиц, предусматривающий в отдельных случаях иной регистрирующий орган.

Согласно ст. 15 Федерального закона от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ «О политических партиях» государственную регистрацию политических партий осуществляет Минюст РФ и его территориальные органы.

Согласно ст. 12 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» решение о государственной регистрации кредитной организации принимается Банком России.

В настоящее время специальный порядок предусмотрен в отношении политических партий, кредитных организаций, национально-культурных автономий, профессиональных союзов, их объединений (ассоциаций), некоммерческих и религиозных организаций, общественных объединений и торгово-промышленных палат.

12.2. Процедура проведения государственной регистрации юридических лиц

Государственная регистрация юридических лиц при их создании. Государственная регистрация юридических лиц при их создании осуществляется регистрирующими органами по месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа, в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа – по месту нахождения иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности. С 1 июля 2009 г. в закон вступила поправка, что при наличии у юридического лица управляющего или управляющей организации необходимо указать место жительства управляющего или место нахождения управляющей организации.

Государственная регистрация юридических лиц, создаваемых путем реорганизации. Юридическое лицо в течение трех рабочих дней после даты принятия решения о его реорганизации обязано в письменной форме сообщить в регистрирующий орган о начале процедуры реорганизации, в том числе о форме реорганизации, с приложением решения о реорганизации. В случае участия в реорганизации двух и более юридических лиц такое уведомление направляется юридическим лицом, последним принявшим решение о реорганизации либо определенным решением о реорганизации. На основании этого уведомления регистрирующий орган в срок не более трех рабочих дней вносит в Единый государственный реестр юридических лиц запись о том, что юридическое лицо (юридические лица) находится (находятся) в процессе реорганизации.

Реорганизуемое юридическое лицо после внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о начале процедуры реорганизации дважды с периодичностью один раз в месяц помещает в средствах массовой информации, в которых опубликовываются данные о государственной регистрации юридических лиц, уведомление о своей реорганизации. Реорганизуемое юридическое лицо в течение пяти рабочих дней после даты направления уведомления о начале процедуры реорганизации в письменной форме уведомляет известных ему кредиторов о начале реорганизации.

Государственная регистрация юридических лиц, создаваемых путем реорганизации, осуществляется регистрирующими органами по месту нахождения реорганизуемых юридических лиц.

В случае, если реорганизация влечет за собой прекращение деятельности одного или нескольких юридических лиц, регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр юридических лиц запись о прекращении деятельности таких юридических лиц по получении информации от соответствующего регистрирующего органа о государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Реорганизация юридического лица в форме преобразования считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а преобразованное юридическое лицо – прекратившим свою деятельность.

Реорганизация юридических лиц в форме слияния считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а юридические лица, реорганизованные в форме слияния, считаются прекратившими свою деятельность.

Реорганизация юридического лица в форме разделения с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц считается завершенной, а юридическое лицо, реорганизованное в форме разделения, считается прекратившим свою деятельность.

Реорганизация юридического лица в форме выделения с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц считается завершенной.

Реорганизация юридического лица в форме присоединения с мо-

мента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц считается завершенной.

Государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, и внесение изменений в сведения о юридическом лице, содержащиеся в ЕГРЮЛ. Для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц изменений, касающихся сведений о юридическом лице, но не связанных с внесением изменений в учредительные документы юридического лица, в регистрирующий орган представляется подписанное заявителем заявление о внесении изменений в Единый государственный реестр юридических лиц. В заявлении подтверждается, что вносимые изменения соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям и содержащиеся в заявлении сведения достоверны.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица в регистрирующий орган по месту нахождения юридического лица, к которому осуществляется присоединение, представляются заявление о внесении записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, решение о реорганизации юридического лица, договор о присоединении и передаточный акт.

В случае внесения изменений в сведения о юридическом лице в связи с переменной места нахождения юридического лица регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр юридических лиц соответствующую запись и пересылает регистрационное дело в регистрирующий орган по новому месту нахождения юридического лица.

В случае не представления сведений об изменении места нахождения организации может возникнуть нарушение порядка постановки на учет налогоплательщика и привлечения к ответственности в соответствии со ст. 116 НК РФ. Кроме того, могут возникнуть сложности в налоговом администрировании, обусловленные невозможностью доставки почтовой корреспонденции.

Юридическое лицо может представить в регистрирующий орган по месту своего нахождения подписанное заявителем уведомление

о внесении изменений в учредительные документы, решение о внесении изменений в учредительные документы и изменения.

При внесении изменений в учредительные документы юридического лица регистрирующий орган в срок не более чем пять дней с момента получения указанного уведомления вносит соответствующую запись в Единый государственный реестр юридических лиц, о чем в письменной форме сообщает юридическому лицу.

В случаях, предусмотренных федеральными законами, изменения, внесенные в учредительные документы, приобретают силу для третьих лиц с момента уведомления регистрирующего органа о таких изменениях.

Государственная регистрация юридического лица в связи с его ликвидацией или исключением юридического лица из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа. Государственная регистрация при ликвидации юридического лица осуществляется регистрирующим органом по месту нахождения ликвидируемого юридического лица.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – прекратившим свою деятельность после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц. Регистрирующий орган публикует информацию о ликвидации юридического лица.

Исключение недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц может быть обжаловано кредиторами или иными лицами, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц, в течение года со дня, когда они узнали или должны были узнать о нарушении своих прав.

Споры, возникающие в связи с исключением недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц, рассматриваются арбитражными судами в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации.

Процедура исключения юридического лица, прекратившего свою деятельность, из Единого государственного реестра юридических лиц представлена на рис. 12.1.

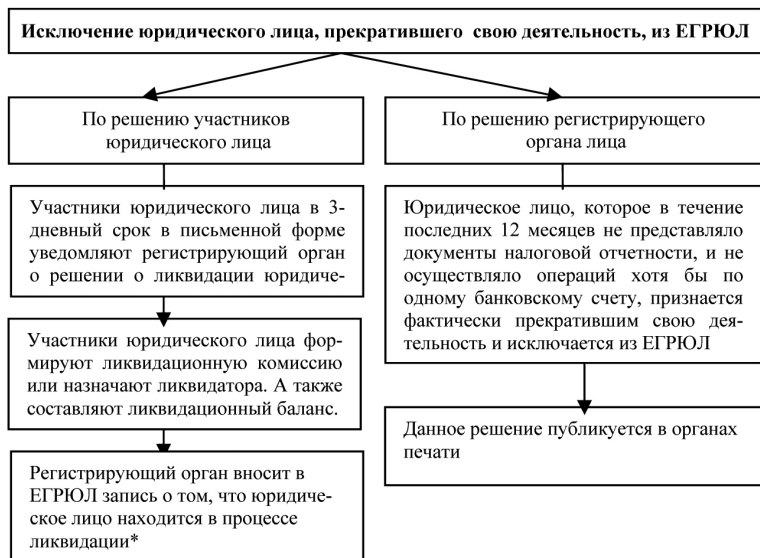


Рис. 12.1. Процедура исключения юридического лица из ЕГРЮЛ

* С этого момента не допускается государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы ликвидируемого юридического лица, а также государственная регистрация юридических лиц, учредителем которых выступает указанное юридическое лицо, или государственная регистрация юридических лиц, которые возникают в результате его реорганизации.

12.3. Процедура государственной регистрации индивидуальных предпринимателей

Государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя осуществляется по месту его жительства. При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в регистрирующий орган представляются подписанное заявителем заявление о государственной регистрации по форме, утвержденной уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти, копия документа, удостоверяющего личность (основного документа), документа, подтверждающего в установленном порядке

место жительства физического лица, документ об уплате государственной пошлины и др. документы, предусмотренные ст. 22.1 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Форма заявления о государственной регистрации утверждена Постановлением Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439 «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей».

В форме заявления, утвержденного Постановлением Правительства от 19 июня 2002 г. № 439, предусмотрено указание всех видов деятельности, которыми будет заниматься физическое лицо. Однако, поскольку в соответствии с Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. № 454-ст ОКВЭД предназначен для классификации и кодирования видов экономической деятельности, то отсутствие какого-либо вида деятельности в свидетельстве о государственной регистрации индивидуального предпринимателя не лишает его права заниматься ею, если она не является запрещенной законом деятельностью в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Государственная регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя не допускается в случае, если не утратила силу его государственная регистрация в таком качестве, либо не истек год со дня принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) в связи с невозможностью удовлетворить требования кредиторов, связанные с ранее осуществляемой им предпринимательской деятельностью, или решения о прекращении в принудительном порядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, либо не истек срок, на который данное лицо по приговору суда лишено права заниматься предпринимательской деятельностью.

В случае смерти физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, признания его судом несостоятельным (банкротом), прекращения в принудительном порядке по решению суда его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу приговора суда, которым ему на-

значено наказание в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью на определенный срок, государственная регистрация такого лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу с момента соответственно его смерти, принятия судом решения о признании его несостоятельным (банкротом) или о прекращении в принудительном порядке его деятельности в качестве индивидуального предпринимателя, вступления в силу указанного приговора суда.

В случае аннулирования документа, подтверждающего право иностранного гражданина либо лица без гражданства временно или постоянно проживать в Российской Федерации, или окончания срока действия указанного документа государственная регистрация данных гражданина либо лица в качестве индивидуального предпринимателя утрачивает силу со дня аннулирования указанного документа или окончания срока его действия.

Основания для государственной регистрации прекращения деятельности индивидуального предпринимателя представлены на рис. 12.2.

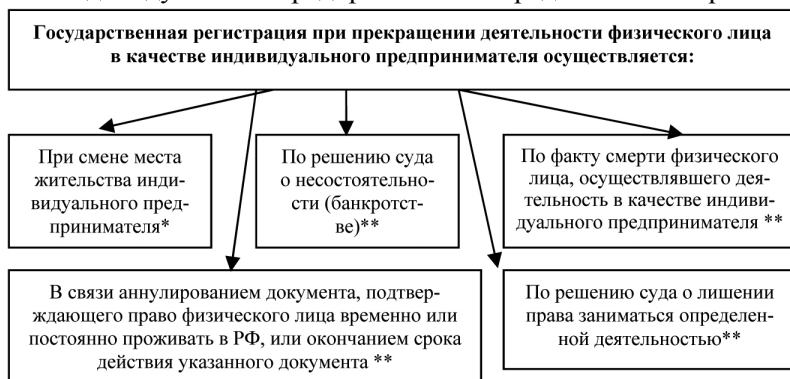


Рис. 12.2. Основания для государственной регистрации прекращения деятельности индивидуального предпринимателя

* Регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей соответствующую запись и пересылает регистрационное дело в регистрирующий орган по новому месту жительства индивидуального предпринимателя.

**Осуществляется на основании поступивших в регистрирующий орган сведений, решений суда.

12.4. Учет налогоплательщиков и иных обязанных лиц в территориальных налоговых инспекциях

Согласно ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Постановка на учет адвоката, нотариуса, занимающегося частной практикой, осуществляется налоговым органом по месту его жительства.

Случаи постановки на учет в налоговых органах по различным основаниям представлены на рис. 12.3, а порядок определения местонахождения имущества для целей учета налогоплательщиков в налоговых органах представлен на рис. 12.4.



Рис. 12.3. Место постановки на учет в налоговых органах по различным основаниям

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно. Организации –

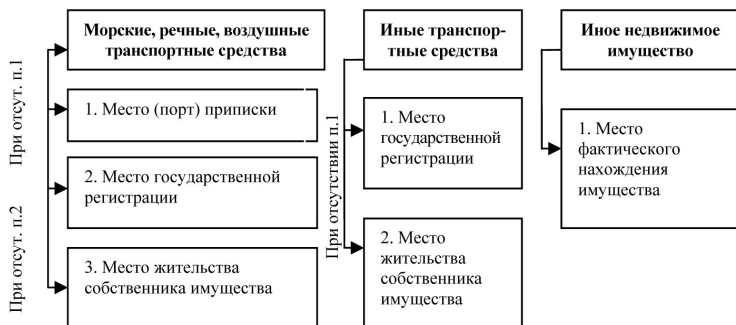


Рис. 12.4. Определение местонахождения имущества для целей учета налогоплательщиков в налоговых органах

налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, встают на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном для организаций-налогоплательщиков.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей. Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет в течение 5 рабочих дней, а также выдать свидетельство о регистрации юридического лица (индивидуального предпринимателя) и свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Датой постановки на учет является дата внесения в ЕГРЮЛ (ЕГРИП) записи о государственной регистрации. Соответственно датой снятия организации (индивидуального предпринимателя) с учета и исключения сведений из Единого государственного реестра налогоплательщиков является дата внесения в ЕГРЮЛ (ЕГРИП) соответствующей записи. Юридические лица подлежат снятию с учета при ликвидации (в некоторых случаях реорганизации), физические лица – по факту смерти, индивидуальные предприниматели – по факту прекращения деятельности либо при смене места жительства. При смене места жительства индивидуального предпринимателя налоговый орган по прежнему месту его жительства направляет сведения о снятии с учета физического лица, заре-

гистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, и выписку из ЕГРИП по каналам связи в налоговый орган по новому месту жительства. Датой снятия с учета лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и (или) транспортных средств является дата государственной регистрации прекращения прав на недвижимое имущество (дата снятия с учета транспортных средств).

В целях обеспечения большей точности в идентификации физических лиц и организаций в налоговых отношениях используется **идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)**. Это цифровой код, упорядочивающий учёт налогоплательщиков в Российской Федерации. Присваивается как юридическим, так и физическим лицам. Организациям присваивается с 1993 г., индивидуальным предпринимателям – с 1997 г., прочим физическим лицам – с 1999 г. (с начала действия первой части НК РФ). Сведения об ИНН не относятся к налоговой тайне.

ИНН юридического лица присваивается организации при постановке на учет в налоговых органах. ИНН индивидуального предпринимателя присваивается при регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, если данное лицо ранее его не имело.

Присвоенный организации или физическому лицу ИНН не подлежит изменению, за исключением случаев внесения изменений в нормативные правовые акты Российской Федерации либо изменения его структуры. ИНН при изменении места нахождения организации (места жительства физического лица) не изменяется.

Присвоенный организации или физическому лицу ИНН не может быть повторно присвоен другой организации или другому физическому лицу. ИНН признается недействительным при ликвидации организации или по факту смерти физического лица. ИНН, признанный недействительным, не может быть присвоен другому налогоплательщику. В случае обнаружения у организации или физического лица более одного ИНН только один из них признается действительным, остальные – недействительными.

Структура идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) представляет собой:

- для организации – десятизначный цифровой код:

A	A	A	A	B	B	B	B	B	C
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

- для физического лица – двенадцатизначный цифровой код:

A	A	A	A	B	B	B	B	B	B	C	C
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Где:

- первые четыре цифры (AAAA) – это код налогового органа, который присвоил ИНН. При этом первые две цифры являются кодом субъекта РФ, в котором находится инспекция.

- следующие 5/6 знаков (для ЮЛ/для ФЛ) (BBBBB/BBBBBB) являются порядковым номером записи о лице в территориальном разделе ЕГРН налогового органа, осуществившего постановку на учет;

- последний один/два (для ЮЛ/для ФЛ) знака означают контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

В дополнение к идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН) в связи с постановкой на учет для организаций применяется код причины постановки на учет (КПП).

12.5. Учет налогоплательщиков в специализированных инспекциях

Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации в настоящее время осуществляется в специализированных инспекциях федерального и регионального уровней. Данная возможность предусмотрена п. 1 ст. 83 НК РФ, в соответствии с которым Министерство финансов РФ вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

Приказом Минфина РФ от 11 июля 2005 г. № 85н «Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков» установлено, что постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

В целях отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской отчетности организации, а также отношения взаимозависимости между организациями.

В настоящее время критерии отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях, установлены Приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@. Основные критерии представлены в табл. 12.1.

Организации, отношения с которыми могут в соответствии со ст. 20 НК РФ оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности, организации, имеющие показатели, указанные в табл. 12.1, относятся к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ними крупнейшего налогоплательщика.

Таблица 12.1

Значения показателей финансово-экономической деятельности организаций, при которых они подлежат учету в качестве крупнейших налогоплательщиков

Критерии	Федеральный уровень	Региональный уровень
1. Наличие одного из перечисленных показателей финансово-экономической деятельности за отчетный год		
Суммарный объем начисленных федеральных налогов и сборов согласно налоговой отчетности	> 1 млрд. руб.;	От 75 млн. руб. до 1 млрд. руб.
	> 300 млн. руб. для организаций, осуществляющих деятельность в сфере услуг связи, а также по реализации и (или) предоставлению в пользование тех. средств, обеспечивающих услуги связи	
	> 50 млн. руб. для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг	От 30 до 50 млн. руб. для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг

Критерии	Федеральный уровень	Региональный уровень
Суммарный объем выручки (дохода) от продажи товаров, продукции, работ, услуг и операционных доходов (форма №2 «Отчет о прибылях и убытках»)	> 20 млрд. руб.	1-20 млрд. руб. включительно
Активы	> 20 млрд. руб.	1-20 млрд. руб. включительно
2. Организации оборонно-промышленного комплекса, а также организации, включенные в утвержденный в установленном порядке перечень стратегических предприятий, организаций и стратегических акционерных обществ, у которых один из перечисленных ниже показателей имеет значения:		
Сумма заключенных контрактов по экспортным поставкам стратегической продукции	> 27 млрд. руб.	Не предусмотрено
Сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции	> 20% от общей суммы выручки	Не предусмотрено
Среднесписочная численность работающих	> 100 человек	Не предусмотрено
Доля вклада учредителя (государство)	> 50%	Не предусмотрено
Кредитные и страховые организации, у которых один из перечисленных ниже показателей имеет следующие значения:		
Суммарный объем начисленных федеральных налогов и сборов согласно налоговой отчетности	> 300 млн. руб.	Не предусмотрено
Объем чистых активов на конец года	не менее 25 млрд. руб.	Не предусмотрено
Сумма страховых премий за отчетный период	не менее 2 млрд. руб.	Не предусмотрено

В настоящее время на федеральном уровне создано 9 Межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Специализация межрегиональных инспекций представлена в табл. 12.2.

Таблица 12.2

Специализация федеральных межрегиональных инспекций

Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам:	Специализация налогового органа на администрировании налогоплательщиков осуществляющих деятельность в сфере
№1	Предоставления услуг по добыче нефти, оптовой торговли нефтепродуктами, транспортирования по трубопроводам нефтепродуктов
№2	Предоставления услуг по добыче, переработке, транспортировке, оптовой торговле газом и общестроительных работ по прокладке магистральных и газораспределительных трубопроводов
№3	Основных видов обрабатывающих производств, строительства, торговли и др. видов деятельности
№4	Производства и реализации электрической энергии
№5	Производства и реализации продукции металлургической промышленности
№6	Оказания транспортных услуг
№7	Реализация и (или) предоставление в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи
№8	Машиностроения
№9	Финансово-кредитной

Организация относится к категории крупнейших налогоплательщиков по показателям финансово-экономической деятельности за любой год из предшествующих трех лет, не считая последнего отчетного года, и сохраняет данный статус в течение трех лет, следующих за годом, в котором она перестала удовлетворять установленным критериям.

При реорганизации крупнейшего налогоплательщика организация (организации), образовавшаяся в результате реорганизации, со-

храняет статус крупнейшего налогоплательщика в течение трех лет, включая год реорганизации.

При этом, даже независимо от наличия указанных показателей, к категории крупнейших налогоплательщиков не могут быть отнесены некоммерческие организации.

Процедура постановки на учет крупнейшего налогоплательщика в указанной инспекции начинается с запроса межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам у инспекции ФНС России, в которой крупнейший налогоплательщик состоит на учете по месту своего нахождения, заверенных в установленном порядке копий документов, содержащихся в учетном деле крупнейшего налогоплательщика, а также документов по налоговому контролю и лицевых счетов.

Инспекция ФНС России по месту нахождения организации направляет запрашиваемые документы в соответствующую межрегиональную (межрайонную) инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в пятидневный срок после получения запроса.

Межрегиональная (межрайонная) инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в трехдневный срок после получения документов от инспекции ФНС России по месту нахождения организации направляет заказным письмом с уведомлением крупнейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме, установленной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.


При постановке на учет крупнейшего налогоплательщика в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам ИНН, присвоенный в инспекции ФНС России по месту нахождения организации, не изменяется.

В случае, если на территории субъекта Российской Федерации не предусмотрено создание межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, налоговый орган по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика выдает (направляет) крупнейшему налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Глава 13. Контроль над исполнением обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов в Российской Федерации

13.1. Формы и методы налогового контроля

Налоговый контроль является частью государственного и финансового контроля и представляет собой совокупность форм и методов налогового администрирования по выявлению и предупреждению налоговых правонарушений. При этом под налоговым правонарушением понимается противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц. За данное деяние НК РФ должна быть установлена ответственность.

 Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом (ст. 82 НК РФ).

Таким образом, в основе налогового контроля лежит проверка за соблюдением налогового законодательства.

Правила проведения налогового контроля определены в части первой НК РФ. При этом действие Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» не распространяется на налоговый контроль.

Целью налогового контроля является достижение соблюдения налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений. В рамках достижения данной цели решается ряд задач. К задачам налогового контроля относят: осуществление налоговыми органами в полной мере всех форм налогового контроля, выявление налоговых правонарушений, проведение разъяснительной работы среди налогоплательщиков по соблюдению налогового законодательства.

В рамках налогового контроля участники отношений, регулирует-

мых законодательством о налогах и сборах, вступают во взаимодействие. Как правило, контроль осуществляется над налогоплательщиками и налоговыми агентами.

Формы налогового контроля установлены ст. 82 НК РФ. К ним, в частности, относятся:

- налоговые проверки, которые бывают двух видов: камеральные и выездные;
- получение объяснений налогоплательщиков;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий;
- другие формы налогового контроля: экспертиза, инвентаризация, вызов свидетеля, привлечение переводчиков.

Эти формы существуют не изолировано друг от друга. В рамках проверок осуществляются и другие формы налогового контроля.

Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки. Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

13.2. Выездная проверка как форма налогового контроля

Наиболее объемной по охвату проверяемых документов и глубиной с точки зрения проникновения в деятельность налогоплательщика является выездная проверка.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В ходе проверки проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествовавших году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. При этом выездная налоговая проверка не может проводиться дольше, чем два месяца. Указанный

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

Решение об увеличении срока проведения проверки может принять только вышестоящий налоговый орган.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки. Эта приостановка осуществляется для проведения следующих мероприятий:

- истребования документов у контрагента или у иных лиц, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента). Такая приостановка выездной налоговой проверки допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

- проведения экспертиз;

- перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

НК РФ предусмотрены случаи проведения повторной выездной проверки. При этом под повторной проверкой понимается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться в следующих случаях:

- вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции. Исключением являются случаи, когда не выявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки.

В ходе выездной проверки налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При наличии у должностных лиц, осуществляющих выездную налоговую проверку, достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке и вру-

чить ее налогоплательщику или его представителю. В этой справке фиксируется предмет проверки и сроки ее проведения.

В выездных проверках вправе участвовать сотрудники МВД по запросу налоговых органов. Запрос налогового органа в МВД может быть осуществлен на следующих основаниях:

- наличие у налоговых органов сведений о нарушениях налогоплательщика, проверка которых должна осуществляться с участием оперативных работников;

- для осуществления конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

- по обеспечению защиты должностных лиц налоговых органов в ходе проведения налогового контроля.

В свою очередь в соответствии со ст. 36 НК РФ при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Таким образом, в ходе осуществления налогового контроля между налоговыми органами и органами внутренних дел осуществляется взаимодействие по пресечению налоговых правонарушений.

По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель) может не согласиться с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями, ука-

занными в акте. В этом случае он вправе в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По итогам этого рассмотрения принимается решение. Срок вынесения решения по материалам выездной проверки составляет не более 10 дней со дня истечения срока, предоставленного налогоплательщику для предоставления письменных возражений по результатам проверки. Срок для вынесения решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может вынести два вида решений:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

13.3. Камеральная проверка как форма налогового контроля

Одним из видов налоговых проверок является камеральная проверка. По сравнению с выездной проверкой камеральная проверка является менее трудоемкой. Она охватывает меньший объем документов. Способы проведения камеральной проверки позволяют подвергнуть налоговому контролю всех налогоплательщиков и налоговых агентов, представляющих налоговые декларации в налоговую инспекцию.

Камеральная проверка проводится только по месту нахождения

налогового органа. Проверка на территории налогоплательщика не допускается. Проверке подлежат:

- налоговые декларации;
- документы, представленные налогоплательщиком, служащие основанием для исчисления и уплаты налога;
- другие документы имеющиеся у налогового органа, о деятельности налогоплательщика (сведения о движении на расчетном счете в банке, информация о налоговых правонарушениях из органов внутренних дел и т.д.).

Для проведения камеральной проверки не требуется специальное решение руководителя налогового органа. Проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями.

Камеральная проверка может проводиться в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации. Перед налоговыми инспекциями стоит задача охватить камеральной проверкой всю налоговую отчетность, представляемую налогоплательщиком в инспекцию.

О выявленных ошибках в налоговых декларациях, противоречиях между сведениями налоговых органов и данными, отраженными в налоговых декларациях, сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Налогоплательщик вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового, бухгалтерского учета, иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию.

Должностное лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки. Правила, применяемые к составлению акта выездной проверки и порядок вынесения решения по результатам

выездной проверки. распространяются на составление акта камеральной проверки.

В ходе проведения камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

13.4. Дополнительные формы налогового контроля

В рамках выездного и камерального контроля налоговые органы получают объяснения от налогоплательщиков, проводят проверку данных учета и отчетности, осуществляют другие формы налогового контроля.

В ходе осуществления налогового контроля налоговые органы имеют право привлекать **свидетелей**. При этом в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Таким образом, достаточно широкий круг лиц может быть привлечен в качестве свидетелей при осуществлении налогового контроля. Однако НК РФ предусмотрен круг лиц, которые не могут быть допрошены должностными лицами налоговых органов в качестве свидетелей:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Существуют и другие ограничения по получению свидетельских показаний. В частности в ст. 51 Конституции РФ указано: «Никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом».

Должностные лица налоговых органов имеют право вызывать свидетелей в налоговую инспекцию для получения свидетельских показаний. В то же время показания свидетеля могут быть получе-

ны по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа – и в других случаях. Показания свидетеля заносятся в протокол.

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Одной из форм налогового контроля является **осмотр помещений и территорий**, которые используют налогоплательщики для получения доходов. Осмотр помещений и территорий может проводиться только в ходе осуществления налоговой проверки. Документы и предметы могут осматриваться и вне рамок выездной проверки. При этом должно соблюдаться одно из следующих условий:

- документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля;
- имеется согласие владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Осмотр обязательно производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В ходе осмотра возможно, но не обязательно фото- и киносъемка, видеозапись, копирование документов. О производстве осмотра составляется протокол.

Осуществление осмотра помещений и территорий не является обязательным мероприятием в ходе проведения проверки. Осмотр осуществляется в исключительных случаях.

НК РФ предусмотрена возможность **выемки документов и предметов** должностными лицами у налогоплательщика и налогового агента. Выемка документов и предметов является не только формой налогового контроля, но и правом налоговых органов. Эта форма налогового контроля может осуществляться только в рамках налоговой проверки.

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Постановление о выемке утверждается руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа. Нельзя осуществлять выемку в ночное время.

Понятые и лица, у которых производится выемка документов и предметов, обязаны присутствовать при осуществлении выемки. До начала выемки должностное лицо налогового органа обязано предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить присутствующим лицам их права и обязанности.

Выемка документов и предметов осуществляется добровольно. Только в случае противодействия со стороны налогоплательщика выемка осуществляется принудительно. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов.

В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов. При изъятии таких документов с них снимают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

Изыятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля на договорной основе может проводиться **экспертиза**. Для этих целей налоговые органы привлекают экспертов, которые своей компетенцией в области технологии, искусства или других направлениях деятельности могут помочь должностным лицам для принятия обоснованных решений. Экспертиза проводится в том числе и в ходе выездных проверок.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Эксперт имеет право знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

При определенных условиях эксперт может отказаться от дачи заключения. К таким условиям относится недостаточность предоставленных ему материалов или его некомпетентность для проведения экспертизы.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо наделено следующими правами:

- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- знакомиться с заключением эксперта.

В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу. По результатам экспертизы проверяемое лицо имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Все требования, которые распространяются на первоначальную экспертизу, переносятся и на дополнительную и повторную экспертизу.

Для оказания содействия в осуществлении налогового контроля налоговые органы используют привлечение **специалиста**. Помощь специалиста используется для осуществления конкретных действий в рамках осуществления налогового контроля на договорной основе.

Для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может привлекаться **переводчик**.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ, вызываются понятые.

В соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ банки обязаны выдавать налоговым органам **справки по операциям и счетам организаций и предпринимателей.**

Запросы из налоговых органов должны быть обязательно мотивированными, в противном случае банки могут не предоставить информацию. Данные запросы налоговые органы могут осуществлять вне рамок камеральных или выездных проверок.

Примером мотива запроса в банк о движении по расчетному счету налогоплательщика может служить планируемая выездная проверка налогоплательщика.

Положения НК РФ по данному вопросу соответствуют ст. 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности», где банкам разрешено выдавать такую информацию, поэтому они не могут ссылаться на банковскую тайну.

Информация из банков может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика.

В случае обнаружения в результате налогового контроля признаков налогового правонарушения к налогоплательщику могут быть применены меры уголовной ответственности за их совершение.

Глава 14. Урегулирование налоговой задолженности и инициирование процедуры банкротства

14.1. Способы обеспечения налоговой обязанности

Налоговые органы используют обеспечительные меры по исполнению обязанности по уплате налогов. К таким мерам относят залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик, плательщик сбора, так и третье лицо.

В случае если налогоплательщик или плательщиком сбора не исполнил обязанность по уплате налога, сбора или пеней налоговый

орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Заложенное имущество не может предоставляться в залог налогоплательщиком вторично. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю). В случае получения заложенного имущества налоговый орган несет ответственность по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

Налоговая обязанность может быть обеспечена **поручительством**. Поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика. Эта обязанность возникает при условии, что налогоплательщик не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

После исполнения обязательств по договору поручения поручитель имеет право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам, возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

Правила, распространяемые в отношении составления поручительства по налогам, применяются также в отношении поручительства при уплате сборов.

Еще одной мерой обеспечения налоговой обязанности является

пеня. Это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Сумма начисленных 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 начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Применяемая в РФ ставка пени позволяет восполнить снижающуюся стоимость денег в результате инфляции. Расчет пени включает в себя ставку рефинансирования, которая близка по своей величине к темпам инфляции. Знаменатель дроби равен триста, что меньше количества дней в календарном году, это положение позволяет пени повысить стоимость долга налогоплательщика в реальном стоимостном исчислении.

Налогоплательщики уплачивают пени одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика.

С организаций и индивидуальных предпринимателей пеня может взыскиваться в судебном порядке.

Правила начисления и взыскания пени, предусмотренные в отношении налогоплательщиков, распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

НК РФ предусмотрены случаи не начисления пени. Так, не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти. Таким образом, на недоимку, возникшую как результат исполнения письменных разъяснений налоговых органов, пени не начисляются.

Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей является способом обеспечения налоговых обязательств. Оно применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора и (или) в случае непредставления налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации.

Если организация-налогоплательщик предоставила налоговую декларацию, налоговый орган обязан отменить свое решение о приостановке операций по счетам в банке не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этим налогоплательщиком налоговой декларации.

Если налоговый орган получил документы (их копии), подтверждающие факт взыскания налога, приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения таких документов.

Приостановка операций по счетам в банке осуществляется не

ранее принятия решения о взыскании налога или сбора. Решение о приостановке операций в банке принимается в случае не исполнения налогоплательщиком требования об уплате налога, пеней или штрафа.

Копия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком-организацией копии соответствующего решения.

Банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке. При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Приостановление операций по счету означает прекращение банком расходных операций по данному счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке. Однако приостановка операций не распространяется на следующие платежи:

- очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов;

- операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Правила, установленные для приостановки операций в банках налогоплательщика-организации, применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банках налогового агента – организации и плательщика сбора – организации, по счетам в банках индивидуальных предпринимателей – налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, а также по счетам в банках нотариусов, занимающихся частной практикой (адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты), – налогоплательщиков, налоговых агентов.

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Правила наложения ареста определены ст. 77 НК РФ. Для того, чтобы налоговые органы произвели арест имущества, одновременно должны соблюдаться следующие условия:

- неисполнение налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов;
- наличие у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть осуществлен в двух формах: полный или частичный.

Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика-организации службой судебных приставов в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Аресту подлежит любое имущество налогоплательщика-организации. Вместе с тем налоговые и таможенные органы имеют право арестовать только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) нало-

гового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. На постановление об аресте должна быть наложена санкция прокурора.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится с участием понятых. Представители налогоплательщика-организации (его законный и (или) уполномоченный представитель) вправе присутствовать при аресте имущества.

Не допускается проведение ареста имущества в ночное время, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности – их стоимости.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом. Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Правила в отношении ареста имущества налогоплательщика-организации применяются также в отношении ареста имущества налогового агента – организации и плательщика сбора – организации.

14.2. Этапы взыскания налоговой задолженности

Основу урегулирования налоговой задолженности составляет принуждение налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов к исполнению обязанности по уплате налогов. Российским налоговым законодательством определены следующие этапы взыскания налоговой задолженности:

1) выставлять требования налогоплательщикам об уплате задолженности по налогам и сборам;

2) взыскивать недоимки по налогам и сборам, взыскивать пени путем выставления инкассовых поручений на расчетные счета;

3) обращаться в службу судебных приставов с целью ареста имущества и его реализацией для погашения задолженности в бюджеты;

4) обращаться в арбитражный суд с целью признать должника перед бюджетом банкротом.

Первым этапом взыскания задолженности по налогам с налогоплательщика является выставление требований об уплате налога и сборов. Правила выставления требований определены ст. 69–71 НК РФ.

Требование – это письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме задолженности по налогам. В требовании устанавливается срок, в течение которого налогоплательщик обязан ликвидировать имеющуюся у него задолженность. Основанием к направлению требования налогоплательщику является наличие у него недоимки.

Требование об уплате налога содержит:

- сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования;

- сведения о сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах;

- сведения о сроке исполнения требования;

- сведения о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с момента его получения. Налоговый орган имеет право указать более продолжительный период времени для уплаты налога.

Требование об уплате налога может быть передано руководителю организации или физическому лицу лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения требования. Налогоплательщик имеет право передать полномочия по получению

требования своему законному или уполномоченному представителю.

Если лично или через представителя требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом. В этом случае оно считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма. В отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов действуют единые правила направления и составления требования.

Требование направляется налогоплательщику не позднее трех месяцев с момента выявления недоимки. Требование по результатам налоговой проверки направляется налогоплательщику в течение 10 дней со дня вступления в силу решения по результатам проверки. Сроки выставления требования по налогам распространяются в отношении сроков направления требования об уплате сбора, пеней и штрафа.

В случае если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

Вторым этапом по взысканию задолженности налогоплательщика (налогового агента) является выставление инкассовых поручений на счета в банках.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган имеет право обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предприни-

мателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения. В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

На основании решения о взыскании в банк налогоплательщика направляется инкассовое поручение. Срок направления такого поручения не должен превышать одного месяца со дня принятия решения о взыскании. Поручение подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов. При недостаточности средств на рублевых счетах взыскание налога осуществляется с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуально-предпринимателя.

Взыскание налога с депозитных счетов осуществляется в том случае, если истек срок действия депозитного договора. При наличии депозитного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия такого договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им инкассового поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов. Инкассовое поручение исполняется не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов. Данный порядок применяется, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

Если денежных средств недостаточно или они отсутствуют на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации, то инкассовое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на счета налогоплательщика. Перечисления осуществляются не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета. Данный порядок очередности платежей применяется, если не нарушает очередность платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

При использовании инкассового поручения как средства по взысканию налога налоговым органом может быть применено приостановление операций по другим счетам налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя – в банках.

Правила применения инкассовых поручений как средства взыскания налога распространяются в отношении взыскания пеней, сбора и штрафов.

На **третьем этапе** взыскание налога, сбора, пеней и штрафов осуществляется за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации, индивидуального предпринимателя. К иному имуществу относятся также наличные денежные средства.

За счет имущества налогоплательщика налоговые органы взыскивают задолженность по налогам в следующих случаях:

- при недостаточности или отсутствии денежных средств на сче-

тах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя;

- при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налогов за счет имущества налогоплательщика осуществляется путем принятия решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. По этому решению принимается постановление, которое должно быть направлено в течение трех дней с момента своего принятия судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 2 октября 1997 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя имеют право принять в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему постановления о взыскании задолженности.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится в следующей последовательности:

- наличные денежные средства и денежные средства в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;

- имущество не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров). К такому имуществу относятся ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений;

- готовая продукция (товары), а также иных материальные ценности, не участвующие и (или) не предназначенные для непосредственного участия в производстве;

- сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;

- имущество, переданное по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество. Данное имущество используется для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, если такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

- другое имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Положения, предусмотренные по взысканию налогов за счет имущества, применяются также при взыскании сборов, пеней за несвоевременную уплату налога, а также штрафов в случаях, предусмотренных НК РФ.

НК РФ установлены особые правила по взысканию налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. В случае неисполнения налогоплательщиком – физическим лицом, в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества. Это взыскание может быть осуществлено, в том числе, за счет денежных средств

на счетах в банке и наличных денежных средств данного налогоплательщика – физического лица. Взыскание осуществляется в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом. К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в соответствии с Гражданским процессуальным кодексом Российской Федерации.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица – производится последовательно в отношении:

- денежных средств на счетах в банке;
- наличных денежных средств;
- имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами налогоплательщика – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм

в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика – физического лица, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика – физического лица.

Положения по взысканию задолженности по налогам физического лица применяются также при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора, пеней за несвоевременную уплату налога, сбора и штрафов.

Четвертый этап – это обращение в арбитражный суд с целью признать должника банкротом.

14.3. Банкротство как способ урегулирования налоговой задолженности

Согласно Федеральному закону от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» **несостоятельность (банкротство)** – признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов и (или) осуществить платежи, если соответствующие обязательства не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены.

Дело о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику – юридическому лицу в совокупности составляют не менее 100 тыс. руб., к должнику-гражданину – не менее 10 тыс. руб., а также имеются признаки банкротства, установленные ст. 3 Закона о банкротстве.

Органом, уполномоченным представлять интересы Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и в процедурах банкротства, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 29.05.2004 №257 является ФНС России.

ФНС России осуществляет свои полномочия как непосредственно,

так и через территориальные налоговые органы, выполняющие функции уполномоченного органа на основании доверенностей, выданных в установленном порядке.

При подаче заявления о введении процедуры банкротства в арбитражный суд, включении в реестр кредиторов требований по уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам, осуществлении иных действий, направленных на выполнение функций уполномоченного органа, в качестве такового в реестре кредиторов подлежит указанию ФНС России.

В случае неисполнения должником требований Российской Федерации в размере, установленном Законом о банкротстве, уполномоченный орган не ранее чем через 30 дней, но не позднее чем через 90 дней с даты направления судебному приставу-исполнителю постановления налогового органа о взыскании налога (сбора) за счет имущества должника или соответствующего исполнительного листа либо по истечении 30 дней с даты получения уведомления (уведомлений) о наличии задолженности по обязательным платежам или уведомления (уведомлений) о задолженности по денежным обязательствам перед Российской Федерацией от федеральных органов исполнительной власти, выступающих кредиторами по денежным обязательствам (их территориальных органов), принимает решение о направлении в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом.

Заявление о признании должника банкротом должно быть направлено в арбитражный суд в пятидневный срок со дня принятия соответствующего решения.

Заявление о признании банкротом стратегического предприятия или организации подается в пятидневный срок с даты принятия соответствующего решения правительственной комиссией по обеспечению реализации мер по предупреждению банкротства стратегических предприятий и организаций, а также организаций оборонно-промышленного комплекса.

Уполномоченный орган откладывает подачу заявления о признании должника банкротом на срок до шести месяцев, если до истечения установленного срока должником представлены:

- по требованиям Российской Федерации по денежным обязательствам – заверенная арбитражным судом копия вступившего в

силу решения суда, установившего предоставление должнику отсрочки или рассрочки их исполнения;

- по требованиям об уплате обязательных платежей – документы, подтверждающие осуществление должником взыскания просроченной дебиторской задолженности, сумма которой превышает сумму кредиторской задолженности по требованиям об уплате обязательных платежей, а также график погашения задолженности по требованиям об уплате обязательных платежей и требованиям Российской Федерации по денежным обязательствам.

В случае нарушения должником графика погашения задолженности уполномоченный орган обязан подать заявление о признании должника банкротом в арбитражный суд в пятидневный срок.

Уполномоченный орган вправе отложить подачу заявления о признании должника банкротом, если:

- им получены документы, подтверждающие подачу должником в вышестоящий налоговый орган или суд до истечения установленных сроков жалобы (искового заявления) об обжаловании требований Российской Федерации к должнику по обязательным платежам при условии, что обжалование указанных требований может привести к прекращению оснований для подачи уполномоченным органом заявления о признании должника банкротом в арбитражный суд, – до вынесения соответствующего решения, но не более чем на два месяца;

- им получены документы, подтверждающие подачу до истечения установленных сроков должником в вышестоящий налоговый орган или суд жалобы (искового заявления) об обжаловании действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов, которые, по мнению должника, создали предпосылки для появления признаков несостоятельности (банкротства), – до вынесения соответствующего решения, но не более чем на два месяца;

- имеется решение уполномоченного органа в соответствии с порядком, устанавливаемым Минэкономразвития России.

Повторное отложение уполномоченным органом подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом не допускается, за исключением случаев, когда такое решение принято Президентом РФ или Правительством РФ.

Уполномоченный орган при получении соответствующего документа от судебного пристава-исполнителя (уведомления, постановления о наложении ареста, акта о наложении ареста на имущество должника, подлежащее взысканию в четвертую очередь) должен сообщить судебному приставу-исполнителю об осуществлении (или неосуществлении) им действий по возбуждению в арбитражном суде производства по делу о несостоятельности (банкротстве) должника не позднее чем в 30-дневный срок с даты получения такого документа.

Далее уполномоченный орган запрашивает у должника информацию о федеральных органах исполнительной власти и государственных внебюджетных фондах, являющихся его кредиторами. В целях определения федеральных органов исполнительной власти и государственных внебюджетных фондов, являющихся кредиторами должника, может быть использована информация, полученная уполномоченным органом в рамках проведения мероприятий налогового контроля. Одновременно с подачей в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом указанный орган направляет уведомление о принятом решении этим кредиторам.

Уполномоченный орган также вправе запросить у федеральных органов исполнительной власти и органов государственных внебюджетных фондов, а также иных организаций информацию, необходимую для представления требований Российской Федерации по обязательным платежам и денежным обязательствам.

В целях наиболее полного представления интересов государства в деле о банкротстве и процедурах банкротства устанавливается разделение организаций на три группы.

К первой группе относятся:

- стратегические предприятия и организации в соответствии с Перечнем, утвержденным Распоряжением Правительства РФ от 09.01.2004 №22-р, и Перечнем, утвержденным Указом Президента РФ от 04.08.2004 №1009, а также организации оборонно-промышленного комплекса, включенные в сводный реестр таких организаций в соответствии с порядком, определенным Постановлением Правительства РФ от 20.02.2004 №96;

- организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков по показателям финансово-экономической деятельности и подлежащие налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях;

- предприятия и организации, задолженность которых по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией в совокупности составляет не менее 100 млн. руб.;

- унитарные предприятия, имущество которых принадлежит на праве собственности Российской Федерации (за исключением предприятий, в отношении которых ФНС России принято решение о передаче во вторую группу организаций);

- акционерные общества, доля Российской Федерации в которых составляет 25% и более (кроме организаций, в отношении которых процедура банкротства введена до 1 января 2007 г.).

Во вторую группу входят:

- градообразующие предприятия и организации, не отнесенные к первой группе;

- организации, задолженность которых по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией в совокупности составляет от 50 до 100 млн. руб.;

- унитарные предприятия, имущество которых принадлежит на праве собственности субъекту РФ или муниципальному образованию, а также унитарные предприятия, чье имущество принадлежит на праве собственности Российской Федерации, в отношении которых ФНС России принято решение о передаче во вторую группу организаций.

Третью группу составляют предприятия и организации, не отнесенные к первой и второй группам.

Если организация принята на контроль в ФНС России, она включается в первую группу вплоть до снятия с контроля ФНС России. Если организация принята на контроль в Управление ФНС России по субъекту РФ, она включается во вторую группу вплоть до снятия с контроля Управления ФНС России по субъекту РФ. Организации третьей группы контролируются инспекциями ФНС России.

По решению ФНС России организация первой группы может быть переведена во вторую, по решению УФНС России по субъекту

РФ организация второй группы может быть переведена в третью группу.

На контроль вышестоящих налоговых органов принимаются (могут быть приняты) организации, в отношении которых поступили обращения федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, правоохранительных органов, членов Совета Федерации Федерального Собрания РФ, депутатов Государственной Думы, депутатов законодательных органов субъектов РФ, руководителей общественных организаций, крупных кредиторов организации, а также лиц, участвующих в арбитражном процессе по делу о банкротстве, иные организации по решению вышестоящего налогового органа.

Если в отношении организаций не введена процедура банкротства, при утрате оснований для отнесения ее к **первой группе** решение об исключении из первой группы принимается Управлением ФНС России по субъекту РФ самостоятельно.

В целях безусловного соблюдения интересов Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве и процедурах банкротства налоговыми органами осуществляется мониторинг хода процедур по делам о банкротстве, в которых ФНС России реализует функции уполномоченного органа.

Для организации надлежащего контроля над делами о банкротстве и процедурами банкротства ИФНС России в отношении всех организаций, имеющих задолженность по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией и в отношении которых возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве), формируют дела о банкротстве должников.

ИФНС России контролирует исполнение должником обязательств согласно графику погашения задолженности, предусмотренному ст. 84 Закона о банкротстве, а также соблюдение им условий мирового соглашения.

В случае поступления информации о невыполнении графика погашения задолженности организаций первой и второй групп ИФНС России обязана направить сведения соответственно в ФНС и УФНС России по субъекту РФ и действовать согласно полученным указаниям.

Если нарушен график погашения задолженности организациями третьей группы, ИФНС России представляет ходатайство в арбитражный суд о досрочном прекращении финансового оздоровления и направляет требование арбитражному управляющему о созыве собрания кредиторов по вопросу досрочного прекращения финансового оздоровления.

В случае поступления сведений о невыполнении должником условий мирового соглашения ИФНС России направляет информацию в ФНС России через УФНС России по субъекту РФ. Направление в арбитражный суд заявления о расторжении мирового соглашения инспекции Федеральной налоговой службы согласовывают с ФНС России.

ИФНС России осуществляет контроль за выполнением должником, находящимся в процедуре банкротства, текущих обязательств. В случае выявления нарушений по уплате текущих платежей налоговый орган направляет арбитражному управляющему требование об уплате налога с указанием срока исполнения требования. Если эти требования не исполняются, налоговый орган в соответствии со ст. 46 Налогового кодекса РФ принимает решение о взыскании налога (сбора) за счет денежных средств и выставляет инкассовые поручения, а также направляет решения о **приостановлении операций должника по его счетам в банке**.

Одновременно с реализацией в отношении должника процедур финансового оздоровления либо внешнего управления ИФНС России обращается к арбитражному управляющему с уведомлением о том, что в случае непогашения задолженности по текущим платежам в двухнедельный срок после получения уведомления налоговый орган инициирует собрание кредиторов для рассмотрения вопроса о смене процедуры банкротства. ИФНС России вправе инициировать собрание кредиторов по организациям третьей группы. По организациям первой и второй групп ИФНС России инициирует собрание кредиторов после согласования, соответственно, с ФНС и УФНС России по субъекту РФ.

Управления ФНС России осуществляют контроль над своевременностью предъявления требований к должнику и обязательностью участия представителей уполномоченного органа на первом

собрании кредиторов при инициировании банкротства организаций всех групп коммерческими кредиторами, в т.ч. путем осуществления мониторинга опубликованных сообщений в СМИ о введении процедуры наблюдения в отношении вышеуказанных организаций.

Управления ФНС России путем мониторинга сообщений о ликвидации в СМИ, размещаемых должниками, осуществляют контроль над принятыми решениями о предстоящем исключении юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ).

При выявлении факта принятия решения о предстоящем исключении из ЕГРЮЛ юридического лица, имеющего задолженность перед Российской Федерацией по денежным обязательствам или обязательным платежам, УФНС России по субъекту РФ в установленный срок направляет в ИФНС России, принявшую указанное выше решение, заявление о том, что соответствующее решение затрагивает права и законные интересы Российской Федерации как кредитора данного юридического лица.

Раздел 5. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 15. Налоговая политика Российской Федерации

15.1. Понятие, виды и основные задачи налоговой политики государства

Государственная налоговая политика – это деятельность органов государственной власти, осуществляемая в рамках общей экономической стратегии государства по комплексному решению вопросов налогообложения с учетом интересов и целей конкретного государства на соответствующем этапе его исторического развития.

Она включает деятельность не только по управлению различными элементами налогов (ставки, объект, база, период, и т.д.), но и участников налоговых правоотношений, налоговым законодательством и налоговым администрированием.

Экономически обоснованная налоговая политика преследует цель оптимизации централизуемых через налоговую систему средств.

При этом задачи налоговой политики сводятся к следующему:

фискальная – мобилизация части создаваемого национального дохода в регионах в бюджетную систему и внебюджетные фонды для финансирования общегосударственных, региональных и местных программ социально-экономического развития;

экономическая – перераспределение национального дохода и ВВП в территориальном, отраслевом и социальном разрезах, регулирование спроса и предложения, стимулирование предпринимательской и инвестиционной деятельности;

социальная – сглаживание возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях дохода населения за счет прогрессивной системы налогообложения, предоставления отдельным группам населения льгот и привилегий;

экологическая – охрана окружающей среды и рациональное

природопользование за счет усиления роли экологических налогов и штрафных санкций;

контрольная – обеспечение соблюдения налоговой дисциплины за счет проведения мероприятий налогового контроля;

международные – укрепление экономических связей с другими странами, преодоление неблагоприятных условий для платежного баланса.

Налоговая политика осуществляется посредством таких методов, как управление, информирование, воспитание, консультирование, льготирование, контроль и принуждение.

Управление заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание эффективной системы налогообложения. Оно представляет собой единую централизованную систему, построенную по многоуровневому иерархическому принципу: инспекции федерального, межрегионального, республиканского, областного, краевого и районного уровней. При этом каждый уровень имеет свои функции и специфику, а основная роль в управлении налогообложением возложена на Федеральную налоговую службу Министерства финансов РФ.

Информирование представляет собой деятельность финансовых и налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации, необходимой для правильного исполнения последними своих налоговых обязанностей.

Воспитание налогоплательщиков является важным методом реализации налоговой политики в силу того, что уровень налоговой культуры населения, психологическая подготовленность налогоплательщика оказывают воздействие на осознание обязанности уплаты налогов, без чего невозможно обеспечение эффективности управления налоговой системой.

Воспитание преследует цель восприятия налогоплательщиком осознанной необходимости добросовестного исполнения ими своих обязанностей и предполагает осуществление просветительской работы по разъяснению необходимости налогообложения для государства и общества.

Налоговое консультирование сводится к разъяснению финансовыми и налоговыми органами лицам, ответственным за исполне-

ние налоговых обязанностей, отдельных положений налогового законодательства, применение которых вызывает у них затруднение.

Льготирование представляет собой деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков возможности не уплачивать налоги и сборы либо уплачивать их в меньшем размере.

Контролирование представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушения налогового законодательства, нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков.

Принуждение осуществляется налоговыми органами в случаях неисполнения налогоплательщиков своих налоговых обязанностей посредством применения в отношении них мер взыскания.

К основным инструментам налоговой политики можно отнести принципы и элементы налогообложения.

Налоговая политика осуществляется через **налоговый механизм**. Он представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением. Государство придает налоговому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства.

Налоговый механизм соединяет в себе:

- планирование, т.е. регулирование экономики властью с учетом объективно действующих экономических законов путем сбалансирования развития всех отраслей и регионов народного хозяйства, координации экономических процессов в соответствии с целевой направленностью развития общественного производства;

- стихийно-рыночную конкуренцию, что определяет необходимость государственного регулирования рыночных отношений для предотвращения сбоев в производстве и кризисных тенденций рынка.

Выделяются следующие основные типы налоговой политики:

1. «Политика максимальных налогов». Данная политика характеризуется тем, что повышение налогов не сопровождается ростом доходов. Поэтому она используется крайне редко, как правило, в экстренных случаях, таких, как экономический кризис или ведение военных действий.

2. «Политика разумных налогов». Способствует развитию предпринимательства, при этом снижает объем социальных гарантий.

3. «Политика высоких налогов и социальной защиты населения». Налоговые доходы направляются на увеличение социальных фондов. Недостатком данной политики является то, что она вызывает инфляцию.

При развитой экономике все три типа политики успешно сочетаются. В Российской Федерации с начала экономических реформ стал реализовываться первый тип налоговой политики. Однако экономических, социальных и политических предпосылок для проведения политики «максимальных доходов» не существовало, вследствие чего произошло падение темпов роста производства в отраслях экономики и широкий масштаб уклонения от налогообложения.

Для преодоления негативных последствий воздействия налогов на развитие экономики страны возникла необходимость проведения налоговой реформы, выражением которой стало принятие НК РФ.

Налоговые преобразования, предусмотренные им, были направлены на поэтапную реализацию второго типа налоговой политики.

Налоговую политику в зависимости от механизмов ее реагирования на изменение экономической ситуации подразделяют на дискреционную и автоматическую.

Дискреционная политика представляет собой сознательное манипулирование налогами путем целенаправленного изменения уровня, форм и методов налогообложения в случае возникновения необходимости.

Автоматическая налоговая политика основана на использовании в налоговой системе встроенных стабилизаторов, которые поддерживают экономическую стабильность на основе саморегуляции. Как только экономическая ситуация изменяется, в действие вступают механизмы саморегуляции. К встроенным стабилизаторам, например, можно отнести применяющуюся в отдельных странах прогрессивную шкалу налогообложения доходов физических лиц.

Практическая реализация налоговой политики государства предполагает использование различных методов управления налогообложением.

Методы управления — совокупность способов и средств воздействия управляющего субъекта на объект управления для достижения определенных целей.

Метод управления характеризует законченный акт воздействия на объект управления. Различают организационные, экономические и социально-психологические методы управления налогообложением.

Организационные методы управления – способы воздействия на организационные отношения для достижения конкретных целей.

☑ Статьей 76 НК РФ предусмотрена возможность приостановления руководителем или заместителем руководителя налогового органа операций по счетам в банке налогоплательщика (налогового агента) для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Практическое использование данной возможности следует отнести к организационному методу управления, способствующему своевременному внесению сумм налогов и сборов в бюджетную систему страны.

Экономические методы управления представляют собой способы воздействия посредством создания экономических условий, побуждающих работников (экономических субъектов) действовать в нужном направлении и добиваться решения поставленных перед ними задач.

☑ Положения ст. 164 НК РФ предусматривает применение пониженных ставок НДС в размере 0 и 10%, что служит экономическим стимулом для осуществления экспортных операций, а также производства и реализации продовольственных товаров и товаров для детей. Установление данных ставок с точки зрения государственного налогового менеджмента может способствовать укреплению социально-экономической безопасности государства, что в условиях ограниченности бюджетных ресурсов не могло быть обеспечено на основе использования других методов управления.

Социально-психологические методы управления – способы воздействия на объект управления, основанные на использовании социально-психологических факторов и направленные на управление социально-психологическими отношениями.

☑ Для борьбы с уклонением от уплаты налогов государственные органы могут через средства массовой информации проводить пропаганду неизбежности наказания за совершение налоговых преступлений и правонарушений с приведением конкретных примеров (рейдов, уголовных процессов и т.п.), что является социально-психологическим методом управления налоговыми отношениями.

15.2. Основные направления налоговой политики государства в Российской Федерации

К числу основных результатов реализации налоговой политики в последние годы можно отнести:

- совершенствование налога на доходы физических лиц;
- создание налоговых стимулов для инновационной деятельности (в том числе в рамках проекта «Сколково»);
- совершенствование порядка налогообложения дивидендов, выплачиваемых российским организациям;
- улучшение качества налогового администрирования.

Однако принятых мер для кардинального улучшения в системе налоговых отношений явно недостаточно. До сих пор не решены некоторые фундаментальные проблемы налогообложения и налогового администрирования. Не урегулированы вопросы контроля за ценами на товары (работы, услуги) для целей налогообложения, предусмотренные ст. 40 НК РФ, а также введения института консолидированного налогоплательщика; остаются открытыми вопросы снижения налоговой нагрузки по НДС и возможные проблемы отмены ЕСН и значительного увеличения нагрузки на бизнес в связи со значительным увеличением размера «страховых взносов».

В соответствии с принципами среднесрочного финансового планирования Минфин РФ в 2007 г. впервые разработал документ, определяющий концептуальные подходы к формированию налоговой политики в стране на трехгодичный плановый период 2008–2010 гг., одобренный на заседании Правительства РФ в марте 2007 г.

Некоторые корректировки указанных подходов с учетом уже принятых новаций нашли свое выражение в Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2011 г. и на плановый

период 2012 и 2013 гг., рассмотренных и в основном одобренных на заседании Президиума Правительства РФ 20 мая 2010 г.

Важно отметить, что при всех изменениях в налоговой политике страны фундаментальные приоритеты Правительства РФ в данной области остаются неизменными – создание эффективной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. При этом в отличие от предыдущих лет налоговая политика ближайших лет впервые после долгого перерыва будет проводиться в условиях дефицита федерального бюджета. Вместе с тем Основные направления налоговой политики составлены с учетом преемственности ранее поставленных базовых целей и задач.

Налоговая политика, с одной стороны, будет направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста. В этой связи важнейшим фактором проводимой налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы и стимулирования инновационной активности. Создание стимулов для инновационной активности налогоплательщиков, а также поддержка инноваций и модернизации в Российской Федерации, будут основными целями налоговой политики в среднесрочной перспективе.

Внесение изменений в законодательство о налогах и сборах планируется по следующим направлениям:

1) налоговое стимулирование инновационной деятельности (уточнения порядка учета расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки);

2) совершенствование обложения налогом на прибыль организаций (в том числе в части начисления амортизации, освобождение от налогообложения доходов в виде остаточной стоимости имущества, оставшегося после окончания действия договора гранта, уточнение порядка принятия для целей налогообложения расходов в виде платежей по лицензионным (сублицензионным) договорам, разрешение переноса убытков на будущее при совершении операций в рамках договора простого товарищества);

3) совершенствование обложения НДС (в том числе за счет сокращения перечня документов для подтверждения ставки 0%);.

4) совершенствование акцизного налогообложения (опережающая индексация по сравнению с другими подакцизными товарами ставок акцизов на алкогольную, спиртосодержащую и табачную продукцию);

5) введение налога на недвижимость;

6) совершенствование налогообложения имущества, в том числе земельных участков) (освобождение от налогообложения налогом на имущество организаций энергоэффективного оборудования сроком на 3 года с момента ввода в эксплуатацию, а также оборудования, используемого для создания научно-технической продукции);

7) создание налоговых условий для деятельности по добыче полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации;

8) совершенствование обложения налогом на доходы физических лиц (распространение налогового вычета по налогу на доходы физических лиц на суммы уплаченных процентов по образовательным кредитам).

Глава 16. Налоговая политика органов местного самоуправления

16.1. Налоговые полномочия органов местного самоуправления

Как уже отмечалось выше, Европейская хартия местного самоуправления гарантированно закрепляет за муниципалитетами минимальный объем полномочий в налоговой сфере, который в каждой стране варьируется в зависимости от многих факторов. Под налоговыми полномочиями обычно понимаются законодательно оформленные права органов местного самоуправления, которые включают несколько составляющих. Прежде всего это права по введению или установлению налога, включая права по формированию доходов

бюджета за счет тех или иных налогов, а также административные полномочия, то есть полномочия по сбору налогов и контролю за их уплатой.

В современной России вопросы наделения органов местного самоуправления доходными налоговыми полномочиями решались неодинаково в разное время.

В начале 90-х гг. XX в. на этапе становления современной российской государственности практиковалось формирование налоговых доходов муниципалитетов в основном за счет отчислений от федеральных и региональных налогов. Между бюджетами распределялись НДС, акцизы, подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль предприятий и организаций. В 1994 г. взаимоотношения на уровне Федерации и регионов были реформированы путем введения единых нормативов отчислений регулирующих налогов по регионам. Однако межбюджетные отношения между регионами и муниципалитетами изменились незначительно – большинство регионов устанавливали отчисления от регулирующих налогов на дифференцированной основе.

С 1 января 1997 г. в связи с принятием Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» были установлены минимальные значения долей поступления доходов от каждого налога в бюджеты разных уровней, в том числе и в местные бюджеты. При этом отмечалось, что указанные доли будут устанавливаться ежегодно в федеральном законе о федеральном бюджете, но не ниже приводимых в Указе Президента РФ минимальных значений. В дальнейшем, со вступлением в силу Федерального закона от 25 сентября 1997 г. № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации», были продолжены попытки регулирования налоговых доходов местных бюджетов на федеральном уровне. В соответствии со ст. 7 этого закона предлагалось закрепить за муниципальными образованияами на постоянной основе доли поступлений от федеральных и региональных налогов (в частности, по подоходному налогу – не менее 50% в среднем по субъекту РФ, по налогу на прибыль – не менее 5%, распределение касалось также НДС и части акцизов).

Новыми этапами в формировании налоговой составляющей доходов местных бюджетов стали разработка и принятие БК РФ (с 1 января 2000 г.), а также первой и второй частей НК РФ (с 1 января 1999 г. и 1 января 2001 г. соответственно). Кодификация законодательства, несомненно, упорядочила нормативно-правовое регулирование в рассматриваемой сфере, но вместе с тем не решила основную задачу – обеспечение доходной самостоятельности местных бюджетов.

Актуальное состояние вопросов формирования доходов местных бюджетов в РФ за счет отчислений от тех или иных налогов было рассмотрено при описании проблем бюджетного федерализма, а также структуры бюджетной системы Российской Федерации. Поэтому остановимся более подробно на полномочиях по установлению налогов и административных полномочиях.

В настоящее время в соответствии со ст. 15 НК РФ местными являются два налога – земельный (гл. 31 НК РФ) и налог на имущество физических лиц (Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»). Только в их рамках муниципальные образования обладают правами по воздействию на элементы налога. Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений, городских округов и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. В полномочия местного уровня входит установление ставок данных налогов (в пределах, зафиксированных федеральным законодательством) и сроков их уплаты. Также допускается введение муниципалитетами дополнительных налоговых льгот, что является не обязательным, а факультативным элементом налогообложения.

Кроме этого, с 1 января 2006 г. представительным органам муниципальных районов и городских округов (в городах федерального значения – представительным органам Москвы и Санкт-Петербурга) переданы полномочия по введению на территории муниципальных образований Единого налога на вмененный доход (ЕНВД). При введении ЕНВД на уровне муниципальных районов и городских округов на основании п. 3 ст. 346.26 НК РФ устанавливается (в рамках

федерального) перечень видов экономической деятельности, в отношении которых возможно введение ЕНВД, и величина корректирующего коэффициента K_2 , используемого при расчете налога.

Реализация предоставленных полномочий должна осуществляться в строгом соответствии с нормами налогового права, устанавливающего, в частности, условия вступления в силу актов о налогах и сборах (ст. 5 НК РФ), и случаи признания его несоответствующим НК РФ (ст. 6 НК РФ). Нарушение данных предписаний влечет за собой недействительность нормативно-правового акта и возможность для налогоплательщиков не исполнять подобный документ. С экономической точки зрения, перед органами местного самоуправления стоит сложная задача установления обоснованных ставок налогов и введения эффективных налоговых льгот. Установление ставок должно одновременно и обеспечивать уплату налога в бюджет, и не допустить необоснованного налогового бремени. Установление налоговых льгот вне зависимости от вида налога является одной из основных стимулирующих составляющих всего процесса управления налогообложением. В настоящее время под льготами по налогам понимаются преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ). При этом такие преимущества не могут носить индивидуального характера.

При введении тех или иных налоговых преференций перед муниципальным образованием стоит ряд вопросов, универсальных и шаблонных ответов на которые не существует. В частности:

- по каким параметрам выбирать адресата налоговой льготы;
- каковы цели введения налоговых льгот (ими могут быть поддержка социально незащищенных слоев населения или отдельных отраслей, групп предприятий и т.д.);
- как оценить экономический эффект от введения преференций;
- достижение каких прочих эффектов ожидается от установления льгот (речь может идти даже о повышении лояльности населения к выборным органам).

При этом установление налоговой льготы неизбежно приведет к появлению выпадающих доходов бюджета.

Что касается административных полномочий, то на сегодняш-

ний день российские муниципалитеты таковыми не обладают. Единственной административной функцией муниципалитетов, закрепленной законодательно, является организация сбора налогов. Для налогоплательщиков и налоговых агентов, являющихся физическими лицами, в случае отсутствия банка, п. 4 ст. 58 НК РФ предусмотрена возможность уплаты налогов через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи. Это особенно актуально в настоящее время для сельских поселений ввиду сокращения числа отделений Сбербанка России и укрупнения почтовых отделений ФГУП «Почта России».

До 1 января 2007 г. в рассматриваемой ситуации органы местного самоуправления наделялись статусом сборщика налогов. В соответствии с редакцией п. 5 ст. 9 НК РФ, действовавшей до 1 января 2007 г., сборщики налогов – это государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты. Несмотря на то, что НК РФ понятие сборщиков налогов было определено, их права, обязанности и ответственность не определялись, а также не был прописан механизм реализации их полномочий. Все это осложняло эффективное функционирование указанной системы сбора налоговых платежей и своевременное поступление средств в местные бюджеты. Кассы органов местного самоуправления при приеме налоговых платежей руководствовались Инструкцией Минфина СССР от 12 марта 1975 г. №21 «О порядке приема от населения и внесения в учреждения Госбанка налоговых и страховых платежей сельскими Советами депутатов трудящихся». Ввиду отсутствия законодательного регулирования механизма деятельности сборщиков налогов на практике их деятельность осуществлялась на основании различных соглашений о взаимодействии, заключенных между местными администрациями и территориальными налоговыми органами. Причем в различных регионах соглашения предусматривали разные обязанности сторон, процедуры документооборота и сроки внесения собранных сумм органами местного самоуправления в отделения банков и, следовательно, зачисления на счета бюджетов. С 1 января 2007 г. в связи со вступле-

нием в силу Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ термин «сборщик налогов» в НК РФ не присутствует. Однако механизм сбора налогов остался неизменным (рис. 16.1).

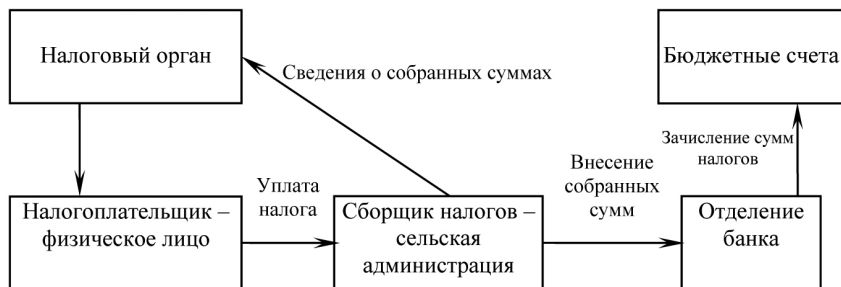


Рис. 16.1. Механизм функционирования сборщиков налогов

Новая редакция ст. 58 НК РФ определила основные обязанности местных администраций при сборе налогов, а именно:

- принимать денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно (в течение 5 дней) перечислять их в бюджетную систему РФ по каждому налогоплательщику (налоговому агенту). При этом плата за прием денежных средств не взимается;

- вести учет принятых и перечисленных денежных средств по каждому налогоплательщику (налоговому агенту);

- выдавать при приеме денежных средств налогоплательщикам (налоговым агентам) квитанции, подтверждающие прием этих денежных средств;

- представлять в налоговые органы по их запросам документы, подтверждающие прием от налогоплательщиков (налоговых агентов) денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисление в бюджетную систему РФ.

Таким образом, сегодняшний объем полномочий органов местного самоуправления показывает крайне низкий уровень их фискальной автономии. Повысить уровень самостоятельности возможно путем выявления резервов роста налоговых доходов. В зависимости от вида муниципального образования, структуры муниципального хозяйства, уровня социально-экономического развития

территории, структуры и состава налогоплательщиков это могут быть различные направления управленческой деятельности. То есть муниципалитетам необходимо выявить рычаги влияния на налоговые отношения непосредственно на подведомственной территории.

Исходя из современного нормативно-правового регулирования в сфере местных финансов и их налоговой составляющей, в сферу прямых интересов органов местного самоуправления попадают не только «подведомственные» местные налоги, но и установленные отчисления от региональных и местных налогов. Все это приводит к выводу о необходимости воздействовать на налоговые процессы на территории муниципалитета в целом, иными словами – необходимо наиболее полно реализовать налоговую политику на местном уровне, не ограничиваясь выполнением формальных полномочий, закрепленных на уровне федерального законодательства.

16.2. Основные направления, приемы и методы налоговой политики органов местного самоуправления

Несмотря на слабую «степень свободы» муниципальных образований в части налогообложения (ограниченный круг полномочий прежде всего), реализация налоговой политики органов местного самоуправления тем не менее возможна. Это подтверждается тем, что уже сложились и закреплены законодательно и функционируют некоторые структуры, нормы и отношения, позволяющие говорить о наличии отдельных (хотя и структурно разрозненных) ее составляющих.

При этом нужно помнить, что налоговая политика на местном уровне является лишь частью общей социально-экономической политики муниципалитета, должна быть напрямую связана с общей стратегией развития территории и отвечать идее претворения в жизнь мероприятий по увеличению налоговых доходов местных бюджетов без подавления деловой активности.

Содержание любого управленческого процесса основывается на определении и описании его объекта, который наделяет процесс уп-

равления специфическими свойствами и характеристиками. Налоговая политика как часть управления территорией отличается от других форм управления тем, что объектом являются различные виды налогов и налоговые правоотношения в целом. Управляющие воздействия органов местного самоуправления в рассматриваемом случае должны быть направлены на всю совокупность налоговых отношений на местном уровне, которую можно определить как систему местного налогообложения.

В отечественной литературе отсутствует единообразный подход к трактовке данного понятия. Это объясняется в том числе и тем состоянием, в котором местное налогообложение находится в настоящее время в России. Чаще всего систему местного налогообложения отождествляют с совокупностью установленных в государстве местных налогов и сборов. Также понятия «система местного налогообложения», «налоговая система на местном уровне» и «система местных налогов» часто используются как синонимы. Вместе с тем система налогообложения – понятие более широкое. Можно согласиться с М.В. Карпом, считающим, что в него включаются все участники, содействующие уплате налогов и сборов¹, уточнив, что в рассматриваемую систему будут включены также и все виды связей, возникающих между ними.

Учитывая также, что пополнение местных бюджетов осуществляется не только за счет местных налогов и сборов, но и за счет иных налоговых источников, можно сказать, что система местного налогообложения – это система местных налогов и сборов государства, а также совокупность всех налоговых отношений, возникающих на местном (муниципальном) уровне. Исходя из изложенного, общую структуру российской системы местного налогообложения на современном этапе можно представить в виде следующей схемы (рис. 16.2).

К отличительным признакам налоговых отношений, складывающихся на местном уровне, которые существенно влияют на реализацию налоговой политики, ее приемы и методы, можно отнести:

¹ *Карп М.В.* Налоговый менеджмент: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С. 34, 35.

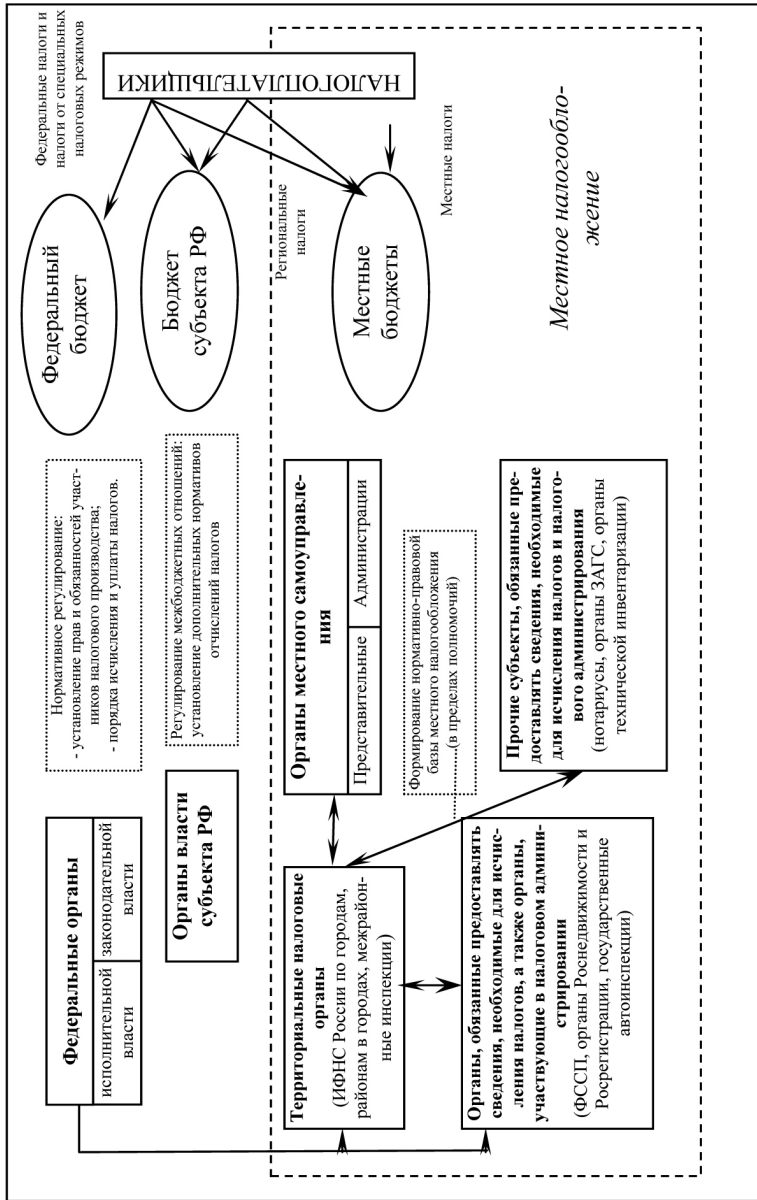


Рис. 16.2. Система местного налогообложения в РФ

- 1) ограниченный территориально-пространственный характер. Они протекают в границах муниципальных образований;
- 2) комплексность. Они затрагивают различные сферы социально-экономической деятельности муниципалитета;
- 3) большое число разнородных субъектов, участвующих в этих отношениях.

Как видно из представленной схемы, число субъектов, тем или иным образом влияющих на налоговую политику на местном уровне, достаточно велико. Еще одной особенностью является присутствие на одной ступени управления субъектов разного уровня иерархии и подчиненности: налоговых и иных органов федеральной исполнительной власти и местных органов самоуправления. Несмотря на это, ведущая роль в организации и координации деятельности все же должна принадлежать именно органам местного самоуправления как наиболее заинтересованной стороне в успешной реализации налоговой политики.

Что касается цели налоговой политики, то, как и любая другая цель, она может быть направлена на поддержание системы в неизменном состоянии; на развитие системы; на выход системы из существующего состояния (то есть реформирование). И хотя возможности реализации собственной налоговой политики муниципалитетов ограничены, в оптимальном варианте речь идет об обеспечении долгосрочного сбалансированного выполнения налогами всех своих основных функций – фискальной, регулирующей и контрольной.

При реализации налоговой политики на местном уровне должны реализовываться основные управленческие функции – планирование, организация и контроль.

Важность планирования на местном уровне трудно переоценить. Оно является основой для принятия управленческих решений, адекватных современной ситуации. Формирование собственной стратегии муниципального образования в налоговой сфере должно предвлекаться сбором информации, планированием и прогнозированием возможных налоговых доходов территории, то есть оценкой налогового потенциала. Подобная оценка, в случае если она основана на фактических показателях, помогает обозначить основные направления конкретных организационных и контрольных мероприятий, а также слу-

жит основой для объективного формирования доходной части бюджета муниципального образования.

Планирование в частности и эффективная реализация налоговой политики в целом невозможны без достаточных ресурсов, и не только материальных, но и информационных. Являясь, по сути, одной из самых заинтересованных сторон в полной и достоверной информации о состоянии экономики муниципального образования, местные власти в большинстве своем не имеют прямого и полного доступа к таким сведениям. Не исключение и данные статистической налоговой отчетности, формируемые в налоговых органах, но необходимые муниципалитетам для реализации управленческих функций. Здесь сама возможность эффективного планирования находится в зависимости от эффективной реализации организационной функции – а именно построения «взаимоотношений» муниципалитетов с различными органами власти, в частности – с налоговой службой.

В рамках организационной функции должны решаться и вопросы выбора организационной структуры органа местного самоуправления, в частности, выделения отдельных подразделений или специалистов, занимающихся исключительно налоговыми отношениями. На практике (большой частью в сельских поселениях) всеми сторонами налоговых вопросов от планирования налоговых доходов до предоставления в налоговый орган отчетности органа местного самоуправления как юридического лица занимается один человек. Говорить об эффективности такого подхода не приходится.

Формирование собственной нормативно-правовой базы в сфере налогообложения также является одной из составляющих организационной функции. Немаловажную роль в ней играет и информационно-разъяснительная работа с налогоплательщиками. Такая работа должна быть направлена на выработку позитивного отношения налогоплательщиков к уплате налога в частности и формирование налоговой культуры в целом. Очевидно, что в сознании большинства людей налоги выступают «неизбежным злом», безвозмездно и безвозвратно переданными суммами на финансирование «ненужного» чиновничьего аппарата и затрат государства. Изменить ситуацию можно именно на уровне муниципального образования, например, доводя до сведения общественности сведения о фактически поступивших суммах на-

логов на территории и объеме предоставленных населению бюджетных услуг. Только в таком случае общественное мнение можно изменить.

Ввиду того, что собственно функция налогового контроля за исчислением и уплатой налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ возложена на налоговые органы, относящиеся к федеральным органам исполнительной власти, муниципалитеты не могут напрямую самостоятельно участвовать в данном процессе. Однако могут самостоятельно оценивать масштабы теневой экономики и участвовать в процедурах по ее сокращению, в частности в работе межведомственных комиссий по легализации выплаты заработной платы, организации сбора и передачи налоговым органам информации, необходимой для осуществления контрольной работы (например, сведения о заключенных договорах аренды, выданных разрешений, лицензий на осуществление отдельных видов деятельности, установленных видах, масштабах и формах ведения налогоплательщика бизнеса).

Учитывая изложенное, формирование и реализация налоговой политики муниципального образования может быть представлена в виде управленческого процесса, изображенного на рис. 16.3.

Предлагаемая схема описывает общие базовые направления действий при формировании и реализации муниципальной налоговой политики, то есть частично – процессы управления налогами на уровне муниципалитета.

Но эта схема не универсальна. Очевидно, что управление налогообложением в небольших отдаленных сельских поселениях, несмотря на единые базовые принципы, цели и задачи, подразумевает решение проблем иного рода, чем те, которые возникают при управлении такими же процессами в городских округах. Большая экономическая и деловая активность, уровень и стоимость жизни в городах ставят в качестве первоочередных задачи борьбы с теневой экономикой и легализации налоговой базы. Различия кроются и в размерах формируемых налоговых доходов городских и сельских поселений.

Тем не менее взвешенный подход и полнота реализации всех перечисленных выше функций должны повысить эффективность нало-

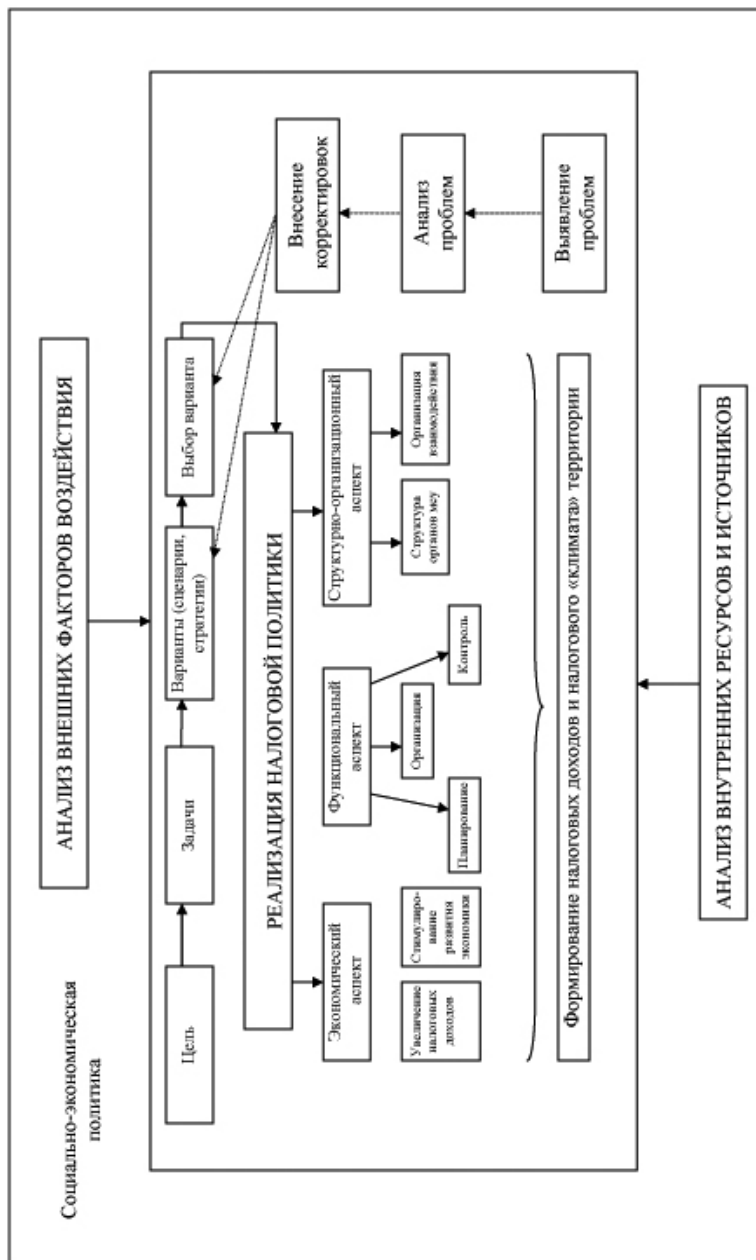


Рис. 16.3.

говой политики муниципального образования, обеспечить органы местного самоуправления финансовыми ресурсами, необходимыми для решения их задач, и создать условия, способствующие развитию экономики муниципального образования.

16.3. Развитие и становление системы местного налогообложения в России

Российская система местного налогообложения формировалась, развивалась и претерпевала изменения вместе с эволюцией политического устройства государства, изменением степени централизации государственной власти. Наиболее полно система местного налогообложения в России сформировалась к началу XIX в., когда впервые были комплексно урегулированы вопросы местного налогообложения².

В целях урегулирования местного обложения 2 мая 1805 г. было утверждено «Предварительное Положение об образе отправления существующих ныне земских повинностях по каждой губернии до общего их уравниения по государству». Земские повинности разделялись на ежегодные (сборы на содержание охранных постов, освещение и отопление казарм, а также на «прочие предметы») и единовременные (направляемые на постройку или починку зданий). Собранные средства имели строгую целевую направленность, сумма налога к уплате каждым плательщиком определялась после раскладки сбора. Местные представительные органы (депутаты от дворянства и купечества) не обладали полномочиями по формированию налогового состава обязательных платежей, а только распределяли обязанность по их уплате. Устав о земских повинностях 1851 г. содержал унифицированные основы Положения 1805 г. и носил кодификационный характер. Реформирование порядка уплаты мирских сборов было осуществлено в результате принятия Общего положения о крестьянах 19 февраля 1861 г. В соответствии со ст. 177 Положения данные платежи были определены как «повинности, которые испол-

² Черская Ю.М. Местные налоговые платежи в системе собственных доходов муниципальных бюджетов (по материалам Сибирского федерального округа): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 43.

няются сельским или волостным обществом для удовлетворения внутренних потребностей». Предусматривалось введение обязательных и необязательных налогов и сборов. К первым относились взносы, шедшие на финансирование мирского управления, благоустройства, безопасности. Необязательные платежи направлялись на обеспечение больниц, сельских училищ, иное «улучшение местного хозяйства». Кроме этого, разрешалось все денежные мирские повинности заменять личным трудовым исполнением. Обязанность по их уплате распространялась на всех крестьян, имеющих землю и проживающих на соответствующей территории.

В результате реформы 1861 г. мирские сборы были переданы исключительно в компетенцию органов крестьянского самоуправления. Решения об установлении элементов налогового состава и введении платежей на определенной территории принимались общиной, был установлен круг объектов, что позволило сельским сообществам приобрести в этой области определенную самостоятельность.

Земское обложение в результате реформы 1864 г. стало строиться на принципиально новых основах:

- из числа земских повинностей исключены частные и государственные платежи;
- основой земского бюджета стали сборы от обложения недвижимости: земли, лесов, жилых домов, фабрик и заводов;
- общим основанием взимания налоговых платежей с недвижимости стали ценность и доходность облагаемого имущества, которые определялись земскими учреждениями самостоятельно;
- установлено, что плательщиками земельного налога являются крестьяне, ею пользующиеся, а не собственники земли;
- непосредственным взиманием земских сборов занимались не местные, а государственные органы.

Развитие экономики и рост количества поселений в начале XIX в. потребовали изменения установленного еще в 1785 г. порядка налогообложения в городах. Повсеместно законодательными актами вводились оценочные сборы с недвижимости, а также так называемые промысловые сборы; отдельными нормативными актами, исходя из «местных обстоятельств и нужд», устанавливались разнообразные платежи: сборы с постоянных дворов, бань, пиво- и медова-

рение, за переход через мосты, с рыбных садков, с лотерей и т.д. Результатом унификации этого многообразия стало Городовое положение 1870 г. В соответствии с ним в городах образовывалось общественное управление, одному из учреждений которого – Городской думе – было дано право устанавливать, увеличивать и уменьшать местные налоги и сборы, часть которых были обязательными (оценочный сбор, сбор с документов на право производства, торговли и промыслов, с трактиров, постоянных дворов и съестных лавочек.). Остальные взносы могли вводиться по решению Думы. Положение предусматривало поступления от иных дополнительных источников, к которым относились Сборы от засвидетельствования документов, взимаемые при осуществлении клеймения мер и весов, с аукционов, с привозимых и отвозимых товаров и т.д.

В 90-е гг. XIX столетия в результате принятия нового Положения о губернских и уездных земских учреждениях (12 июня 1890 г.) права общин были несколько урезаны, что выразилось в законодательном ограничении максимального размера вводимых платежей, а также в обязательном утверждении проектов документов земств о налогообложении. Кроме этого, земские повинности были разделены на постоянные и временные подати. Их перечень пополнился сборами: «с проезжающих по дорожным сооружениям и переправам, находящихся в заведовании земства» и с лиц, не исполняющих натуральные повинности по уничтожению вредных насекомых и животных. Отдельным документом сельским сообществам была предоставлена возможность получать плату с виноторговцев за право осуществлять на территории общины торговлю спиртными напитками. Новое Городовое положение (11 июня 1892 г.), наоборот, принципиально не изменилось, за исключением увеличения состава налогов и сборов.

Несмотря на увеличивающееся количество платежей, доля местных налогов и сборов по отношению к государственным поступлениям составляла в России в 1893 г. – 16,92%. Для сравнения в этом же году: в Великобритании и Ирландии – 54,27%, во Франции – 31,53%, в Пруссии – 51,22%, в Австрии – 24,73%, в Италии – 38,2%³.

³ См.: *Лебедев В.А.* Финансовое право. СПб., 1893. Т. 1. С. 107.

Доходная часть городских бюджетов, в отличие от земских, в основном формировалась за счет поступлений от муниципальных предприятий (например, в 1912 г. они составили 31%). Обложения городской недвижимости составляли 17,8%, компенсации расходов в связи с выполнением отдельных государственных полномочий давали 23,7 % и только 27,5 % приходилось на прочие налоги и пошлины⁴. По мнению Л.А. Велихова, такое соотношение было обусловлено «узостью системы городских налогов и отсутствием у муниципалитетов крупных источников доходов»⁵.

Положением о городских доходах, расходах, сметах и отчетах, утвержденным 29 сентября 1917 г., предусматривался новый открытый перечень местных налогов и сборов. Городам предлагался ряд новых налогов, в том числе введены специальные сборы с недвижимости, которые исчислялись с учетом полученной владельцами выгоды после городских работ по благоустройству.

Советское правительство исходило из необходимости самостоятельного существования местных бюджетов как финансовой основы органов власти на местах⁶. В связи с этим, Совет Народных Комиссаров в Постановлении от 5 декабря 1917 г. установил, что местные Советы обладают налоговыми правами, вводят на подведомственной им территории разнообразные местные налоги и сборы, взимающиеся соответствующими финансовыми отделами исполкомов Советов народных депутатов. Размеры налогов и сборов определялись не только возникающими потребностями, но и их ролью как меры экспроприации.

Конституция РСФСР 1918 г. определила разграничение государственных и местных доходов и расходов, что означало признание самостоятельности местных бюджетов, а также был определен состав органов Советской власти на местах, в компетенцию которых было включено право на введение налогов и сборов.

Между тем местное налогообложение все чаще «принимало

⁴ См.: *Твердохлебов В.Н.* Местные финансы. М.: Изд-во НКВД РСФСР, 1927. С. 155.

⁵ *Велихов Л.А.* Основы городского хозяйства. Общее учение о городе, его управлении, финансах и методах хозяйства. М., 1928. С. 408.

⁶ *Черская Ю.М.* Указ. соч. С. 52.

неорганизованный характер»⁷. В целях урегулирования 31 октября 1918 г. был принят Декрет СНК РСФСР «О единовременных чрезвычайных революционных налогах, устанавливаемых местными Советами депутатов». Установление, введение, раскладка налогов осуществлялись в соответствии с имущественным положением плательщиков в пределах сумм, недостаточных для удовлетворения расходов местных бюджетов, и зачислялись в государственный бюджет. Часть поступавших сумм направлялась тому Совету, которым был установлен налог. Декретом ВЦИК и СНК РСФСР от 22 августа 1921 г. «О местных денежных средствах» под источниками обеспечения местных потребностей предусматривались отчисления от государственных налогов, доходы от городского хозяйства, а также реставрированные местные налоги и сборы⁸. Значительную роль в области местного обложения сыграл Декрет ВЦИК и СНК от 10 декабря 1921 г. «О местных налогах и сборах», который предусматривал закрытый перечень, состоящий из 22 платежей, подразделяемых на налоговые платежи в городах⁹ и устанавливаемые в сельских местностях¹⁰.

Обширный перечень местных налогов и сборов был необходим по причине несоответствия получаемых местными Советами доходов объему переданных им расходов. Между тем обязанность по уплате большого количества взносов не была удобна в практическом смысле ни налогоплательщикам, ни государству в лице его финансовых органов. Временное положение о местных финансах от 12 ноября 1923 г. сократило их количество до семнадцати, причем некоторые при слиянии образовывали новый вид налога. Тогда же впервые вводился налог с земли в городах в виде основной и дополнительной ренты.

⁷ *Марьяхин Г.Л.* Очерки истории налогов в СССР. М.: Финансы, 1964. С. 42, 43.

⁸ См.: Местные финансы СССР / Под ред. Н.Н. Ровинского. М., 1936. С. 67.

⁹ В городских поселениях взимались: сбор со строений; специальный с имущества; за право торговли; трактирный; с грузов; со скота и домашних животных; с извозного и перевозного промысла; с лошадей и экипажей; с велосипедов и т.д.

¹⁰ Здесь устанавливались некоторые налоги из городских налогов и, кроме этого, подворно-денежный, с древесины, с фабрично-заводских, промышленных и дачных помещений.

Основная рента взималась по единой ставке и поступала в государственный бюджет. Дополнительная рента определялась в зависимости от доходности участка, его места нахождения и поступала в местный бюджет.

Согласно Положению о местных финансах РСФСР от 19 мая 1926 г. список местных налогов и сборов доведен до одиннадцати с указанием предельных ставок и обязательных льгот. Четыре обязательных взноса (со строений, с грузов, со сделок, совершаемых или регистрируемых на бирже, с золотопромышленных предприятий) регламентировались законодательством СССР. Кроме них взимались: сбор с древесины, с транспортных средств, со скота, за ветеринарно-санитарный осмотр скота, с посетителей публичных зрелищ и увеселений, с лиц, лишенных права быть сельскими исполнителями, целевой квартирный налог. Организация взимания данных платежей осуществлялась финансовыми отделами исполкомов местных Советов. Указанные органы решали вопрос об их введении, ежегодно публиковали в печати соответствующие решения, определяли ставки и дополнительные льготы.

Конституция РСФСР 1937 г. установила перечень местных бюджетов, а также определила состав их доходной части, которая наряду с поступлениями от местного хозяйства и отчислений от государственных доходов включала в себя местные налоги и сборы.

Суровые условия военного времени потребовали создания наиболее рациональной системы налогообложения. В результате 10 апреля 1942 г. был принят Указ Президиума Верховного Совета СССР «О местных налогах и сборах», которым был внесен ряд изменений в действующий порядок взимания указанных платежей. Местные платежи разделялись на обязательные для всех – со строений, земельная рента, разовый сбор на колхозных рынках; и на платежи, вводимые по решению местных Советов, – с владельцев транспортных средств, с владельцев скота. Поступления от них направлялись в соответствующие городские, поселковые, сельские бюджеты.

По составу налогоплательщиков местные налоги, сборы и взносы подразделялись на: платежи, взимаемые как с граждан, так и с организаций (со строений и земельная рента); взимаемые с населения и колхозов (разовый сбор на колхозных рынках); и только с граждан (с

владельцев транспортных средств и с владельцев скота). Отныне местным Советам не требовалось ежегодно издавать решения для введения их на подведомственной территории. Специальные решения могли выноситься в случаях, связанных с необходимостью понижения ставки или установления дополнительных льгот.

Последующее регулирование местного налогообложения шло по пути сокращения круга плательщиков и упрощения взимания данной группы платежей¹¹. Так, в соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 12 июня 1959 г. государственные и общественные организации были освобождены от уплаты налога со строений и земельной ренты. Постановлением Совета Министров РСФСР от 20 марта 1979 г. № 153 «О дополнительных мерах по дальнейшему улучшению материально-бытовых условий участников Великой Отечественной войны» представлены льготы по сбору с владельцев транспортных средств, налогу со строений и земельной ренте.

Перестройка в конце 80-х – начале 90-х гг. XX столетия во всех областях общественных отношений – экономике, политике, праве – неизменно повлекла за собой расширение налоговых прав местных органов. Так, Законом СССР от 9 апреля 1990 г. «Об общих началах местного самоуправления и местного хозяйства в СССР» местным Советам было дано право устанавливать местные налоги, сборы и пошлины. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» первоначально включал в себя двадцать один местный платеж, в том числе пять налогов и шестнадцать сборов¹². Впоследствии перечень был дополнен сбором за открытие игорного бизнеса и налогом на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

Закон предусматривал три разновидности местных налогов и сборов. Первая группа: налог на имущество физических лиц, земельный налог и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся

¹¹ См.: Черская Ю.М. Указ. соч. С. 58

¹² Налог на имущество физических лиц; земельный налог; регистрационный сбор с лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью; налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне; курортный сбор; сбор за право торговли; целевые сборы и др.

предпринимательской деятельностью, устанавливались законодательными актами Российской Федерации и взимались на всей ее территории в обязательном порядке. Некоторые элементы налогового состава (конкретные ставки, сроки уплаты, дополнительные льготы) определялись решениями местных органов в пределах нормативов, установленных федеральным законом. Ко второй группе относились платежи, введение которых осуществлялось решением муниципальных органов лишь на территории определенных местностей, имеющих либо соответствующий статус (курортные сборы), либо специальные заведения (ипподромные сборы).

Остальные платежи могли вводиться на всей территории государства также по усмотрению местных органов путем принятия соответствующих решений. Этот вид налогов, в свою очередь, разделялся на платежи: со ставкой, установленной федеральным законодательством; со ставкой, которую был вправе устанавливать местный орган власти в пределах, определенных законом; со ставкой, размеры которых устанавливаются исключительно местными нормативно-правовыми актами. Введение местных налогов и сборов, не предусмотренных налоговым законодательством, а также повышение установленных ставок запрещалось. Поступления от указанных платежей должны были зачисляться в бюджеты муниципальных образований.

Новый этап в развитии местного налогообложения и сборов в государстве начался с принятием 12 декабря 1993 г. Конституции РФ. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2268 снял ограничение количества местных налогов и сборов, закрепленное п. 2 ст. 18 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Данный Указ предоставил муниципальным органам право вводить дополнительные местные налоги и сборы, не предусмотренные законодательством Российской Федерации. Это повлекло за собой значительное увеличение количества налоговых платежей, что привело к децентрализации налоговой системы Российской Федерации и серьезно сказалось на налоговой базе в муниципальных образованиях.

В целях исправления неблагоприятных последствий стихийного налоготворчества в августе 1996 г. п. 7 Указа № 2268 был отменен. Однако решение об ограничении количества местных налогов и сборов путем упразднения новоявленных платежей для органов местно-

го самоуправления было высказано в качестве рекомендации, что продлило существование взносов на длительный период.

При этом основными недостатками этого звена налоговой системы оставалась низкая доходность местного налогообложения и большая затратность в организации сбора отдельных взносов. В целом, по России, уровень доходов от 23-х местных налогов и сборов в 1998 г. составлял в среднем 9%, а в некоторых образованиях до 15–20%¹³. Кроме этого, имело место дублирование отдельных объектов налогообложения, нерациональность части налоговых платежей, отсутствие в большинстве муниципальных образований некоторых объектов обложения, подмена налогов сборами и т.д.¹⁴

Решение этих проблем, как предполагалось, должно было последовать после кодификации налогового законодательства, так как ст. 3 НК РФ впервые закрепила на уровне федерального закона базовые принципы построения и функционирования налоговой системы в государстве, учитывающие его федеративное устройство, а также специфику местного самоуправления.

Принятие НК РФ означало, что с 1 января 1999 г., признан утратившим силу Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», что для органов местного самоуправления предполагало запрет произвольно вводить местные налоги и сборы на своих территориях.

Первоначально ст. 15 НК РФ предусматривала в качестве местных налогов и сборов пять платежей, из которых земельный налог, налог на имущество физических лиц и на рекламу и ранее относились к местным налогам. Лишь налог на наследование и дарение был выведен из системы федеральных и приобрел качество местного платежа, хотя он и до этого являлся источником доходов муниципального бюджета.

Вопросы взимания местных лицензионных сборов и их доходно-

¹³ См.: *Борескова Е.В., Кетова Е.Н.* Некоторые особенности межбюджетных отношений на субфедеральном и местном уровне // *Финансы*. 2000. №5. С. 13, 14.

¹⁴ См.: *Зуев В.М., Кузнецов С.С.* Финансовые основы местного самоуправления в Российской Федерации: правовой аспект. С.52.

сти оставались открытыми до принятия второй части НК РФ. Между тем исключение органов местного самоуправления из состава лицензирующих лишило их полномочий на лицензирование отдельных видов деятельности и, соответственно, правовых оснований взимать соответствующие сборы.

В условиях переходного периода доходы от местных налогов и сборов продолжали оставаться низкими. В 2000 г. 23 налоговых платежей составляли до 10–15% доходов местных бюджетов¹⁵.

Очевидно, что сокращение количества местных налоговых платежей с двадцати трёх до пяти и отнесение к ним налогов, имеющих слабый аспект собираемости, объективно приводило к значительным потерям налоговых поступлений, что, в свою очередь, влекло резкое снижение удельного веса собственных доходов муниципальных образований. По расчетам Правительства РФ местные бюджеты потеряли доходы в среднем на сумму, составляющую не менее 13,6 млрд. в год¹⁶.

Несмотря на неблагоприятные прогнозы финансового состояния муниципальных бюджетов, продолжился процесс упразднения местных налогов и сборов. С 1 января 2004 г. отменены местные налоговые платежи за исключением земельного налога, налога на имущество физических лиц, налога на рекламу. С 1 января 2005 г. в распоряжении муниципальных образований остались два налога: земельный налог и налог на имущество физических лиц.

16.4. Перспективы развития системы местного налогообложения в Российской Федерации

Одним из самых актуальных вопросов реформирования системы местного налогообложения, направленных на укрепления фискальной самостоятельности муниципальных образований, является введение местного налога на недвижимость.

¹⁵ См.: Мокрый В.С. Проблемы реформирования межбюджетных отношений как основа местного самоуправления // Финансы. 2001. №1. С.10.

¹⁶ См.: Пронина Л.И. О местных финансах в Налоговом кодексе и антикризисных налоговых законах и законопроектах // Финансы. 1998. № 9. С.22.

Действительно, налогообложение недвижимости в развитых странах является стабильным источником доходов местных бюджетов и, более того, с механизмом администрирования налога на недвижимость непосредственно связаны интересы власти и населения: чем лучше живут люди в данной местности, тем дороже стоит их недвижимость и тем большие доходы в виде налогов на нее поступают в распоряжение местного органа власти.

Несмотря на широкое распространение, в разных странах наблюдается большое разнообразие функционирования налога на недвижимость.

Чаще всего недвижимость облагается единым налогом вне зависимости от того, идет речь о земле или строениях, производственных или жилых объектах. Однако в некоторых странах действуют несколько самостоятельных налогов. Так, в Великобритании существует два налога – на производственную и жилую недвижимость. В Канаде один налог на недвижимость применяется в отношении юридических, другой – физических лиц. В Швейцарии и Испании недвижимое имущество также облагается двумя налогами, один из которых является местным и взимается со стоимости имущества, а другой – общегосударственным и уплачивается с предполагаемого (потенциального) дохода от владения недвижимостью. При этом в Испании действие второго налога распространяется только на физических лиц, тогда как в Швейцарии налог взимается с жилой и нежилой недвижимости. Два самостоятельных налога на недвижимость существуют также в Дании и Южной Корее. Четыре налога действуют во Франции.

Почти везде налогоплательщиками являются собственники недвижимости, и лишь в немногих странах (Франция, Великобритания, Швеция, Нидерланды, Польша) к налогоплательщикам относятся также арендаторы и (или) пользователи имущества.

Состав объектов обложения налогом на недвижимость существенно различается как по отдельным странам, так и по регионам одной и той же страны. Как правило, это земля и то, что прочно связано с нею (строения). Под строениями обычно подразумеваются здания и сооружения. В ряде стран (Швеция, отдельные провинции Канады) к недвижимому имуществу отнесены машины и обору-

дование, а в некоторых штатах США, кроме того, устройства связи и автомобили.

Исторически сложились два способа определения налоговой базы: на основе годовой арендной платы, т.е. дохода, получаемого владельцем недвижимости от ее использования (Франция, некоторые штаты Австралии, Великобритания (для нежилого имущества), Бельгия, бывшие колонии Великобритании и Франции), и на основе капитальной стоимости объекта недвижимости, которая в зависимости от установленной системы оценки может определяться как по рыночной, так и по оценочной стоимости объекта (Дания, Япония, Южная Корея, Швеция, Индонезия, большинство территорий Канады, США, Австралии и Швейцарии). Иногда налоговая база составляет лишь часть рыночной (арендной) стоимости недвижимого имущества. Так, например, в Швеции налоговая база равна 3/4 рыночной стоимости, во Франции – 50% кадастровой арендной стоимости по земельному налогу со строений и 80% кадастровой стоимости по земельному налогу на незастроенные участки.

Налоговые ставки устанавливаются как на общегосударственном, региональном, так и местном уровнях (без урегулирования на региональном и общегосударственном уровнях власти или в рамках размеров ставок, установленных на региональном или общегосударственном уровнях власти). Наиболее распространена практика самостоятельного установления ставок местными органами власти.

В зависимости от установленного способа их определения различают фиксированные и переменные (бюджетные) ставки. Фиксированные ставки представляют собой процент от налоговой базы и не зависят от формирования бюджета (Великобритания, Индонезия, Чили, Швеция, Южная Корея, Япония). В Австралии, Австрии, Канаде, Нидерландах, США, Франции, Швейцарии местные власти планируют ставку налога на недвижимость исходя из предполагаемых бюджетных расходов и величины имеющейся налоговой базы.

До недавнего времени ставка налога на недвижимость традиционно являлась пропорциональной. В последнее время местные органы власти все чаще стали принимать во внимание платежеспособность налогоплательщика и устанавливать прогрессивные ставки. При налогообложении недвижимости достаточно широко использу-

ются налоговые льготы. Типичной является ситуация, когда их основной перечень устанавливается централизованно, местные власти могут по своему усмотрению только расширять этот список.

Как показывает опыт многих развитых стран, многие «процедурные вопросы» применения налога на недвижимость при желании решаются очень легко, и для этого разработан целый набор разнообразных способов и инструментов¹⁷.

Вопросы учета и регистрации объектов недвижимости в каждой стране решаются по-разному, при этом широкое применение современных технологий позволяет обойтись без дорогостоящих процедур межевания земель «в натуре» (и вообще всяких услуг землемеров). Спутниковые системы навигации и аэрофотосъемки позволяют производить съемку местности с получением полных планов и определением точных координат границ земельных участков, которые могут быть представлены собственникам бесплатно (при бюджетном финансировании этих работ) или за очень невысокие сборы.

Документация относительно зданий и строений, хранящаяся в местных органах власти, с невысокими затратами переводится в цифровую форму, что резко снижает затраты на работу с этими материалами, а установление права свободного доступа к данным объектам собственности и их правовом статусе для любых лиц (не только их собственников) позволяет вообще перевести деятельность соответствующих служб на самокупаемую основу (без бюджетного финансирования).

Используя названные методы, в Швеции, например, всю работу по картографированию, межеванию, оказанию услуг технической инспекции и учету прав собственности ведет автономное ведомство со штатом в несколько сот работников (при наличии примерно 3 млн. объектов недвижимости), которое в финансовом отношении самостоятельно и рентабельно.

Что касается вопросов оценки объектов недвижимости, то, как правило, в развитых странах для целей налогообложения применяет-

¹⁷ См.: *Кашин В.* О введении налога на недвижимость: нужно ли ждать завершения «переписи» // Финансовая газета. 2010. № 36. С. 6, 7.

ся система «консервативных» оценок объектов недвижимости – на уровне примерно 40–50% от наивысшей рыночной оценки, что избавляет от необходимости учитывать периодические спады-подъемы цен на рынке недвижимости. При этом с целью корректировки цен на темпы инфляции массовые переоценки проводятся не чаще, чем раз в 5–8 лет. Здесь следует иметь в виду, что у налогоплательщика всегда есть право оспорить оценку налогового органа, основываясь на реальной конъюнктуре рынка или на своих затратах (на приобретение/реконструкцию объекта недвижимости), а у налогового органа, напротив, нет права предписывать цены и условия сделок, совершаемых между частными лицами.

Поэтому принятая у нас ориентация на «последнюю и рыночную цену» каждого объекта недвижимости неизбежно влечет за собой необходимость осуществлять постоянные поправки, корректировки, переоценки в массовом масштабе (что требует высоких затрат), и к тому же может повернуться для налоговых органов неожиданной стороной, а именно потерями в налоговых доходах (когда при спаде конъюнктуры налогоплательщики будут справедливо требовать новых переоценок их объектов недвижимости, но уже в сторону снижения их стоимости). При этом для фискальных целей совершенно равнозначно, принимать ли за налоговую базу 100% «сегодняшней» стоимости объекта недвижимости и применять к этой сумме налог по ставке 1%, или взять за базу 50% его стоимости, но взимать налог по ставке 2%. Поэтому «гонка» за последней ценой и за оценкой для каждого отдельного объекта недвижимости никак не оправдана ни фискальными целями, ни риском вступить в затяжные и тяжелые споры с налогоплательщиками.

Администрирование налогов во всех развитых странах чрезвычайно просто. Ежегодно по адресу, указанному собственником, или просто на почтовый адрес объекта недвижимости направляется письмо налогового органа с указанием оценочной стоимости объекта, ставки налога и суммы налога к уплате. Если в течение, к примеру, двух месяцев налог не уплачен, то к его сумме добавляются штрафы и проценты. То же самое – и на второй год, а через три года объект просто арестуют и выставят на торги (причем приобрести его не возбраняется и его собственнику). После продажи из выруч-

ки погашаются все долги по налогам и расходам по продаже, а остаток средств перечисляется на счет бывшего собственника объекта (если счет неизвестен, то на счет нотариуса в пользу собственника на период до его появления).

В 1997–2005 гг. в Российской Федерации проводился эксперимент по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери. Данный эксперимент уникален не только самим фактом своего проведения, когда на определенной территории государства менялся режим налогообложения, но и возможностью отработать правовые, организационные и экономические механизмы формирования системы налогообложения недвижимости.

Во время проведения эксперимента по налогообложению недвижимости в Российской Федерации можно выделить несколько этапов.

На первом этапе реформирования налогообложения недвижимости распоряжением Правительства РФ от 23 декабря 1996 г. № 1900-р «О проекте Федерального закона «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» и его письмом от 24 декабря 1996 г. № 4527п-П13 «О внесении проекта Федерального закона «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» в Государственную Думу был внесен проект указанного Закона. 20 июля 1997 г. был принят Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери», в ст. 1 которого предполагалось проведение в 1997–1998 гг. эксперимента. Принятие столь радикальных на тот период развития российского налогового законодательства мер было обусловлено действующим порядком имущественного налогообложения (налоги на имущество предприятий и на имущество физических лиц, земельный налог), который в полной мере не соответствовал проводимой налоговой реформе и не обеспечивал стабильность поступления доходов в бюджет. Имелись также существенные недостатки и противоречия, например, отсутствовал единый подход к налогообложению недвижимого имущества, а его налогооблагаемая стоимость не соответствовала рыночным показателям.

Поэтому Правительство РФ предложило:

- учредить единый налог на недвижимое имущество как с юридических, так и с физических лиц вместо действующих в то время налогов на имущество предприятий (организаций), на имущество физических лиц и земельного налога;

- установить единый перечень объектов налогообложения;

- определить рыночную цену недвижимости для целей налогообложения;

- ввести единую для юридических и физических лиц ставку налога на недвижимость (во избежание различного рода злоупотреблений, как правило, связанных с переоформлением прав собственности между ними);

- закрепить данный налог как источник доходов органов местного самоуправления.

В связи с этим по инициативе администраций городов Великого Новгорода и Твери, поддержанной администрациями Новгородской и Тверской областей, в целях отработки механизма и подготовки модели налогообложения недвижимости для внедрения на территории Российской Федерации был подготовлен проект указанного Федерального закона, реализация норм которого в процессе эксперимента должна была подтвердить экономическую целесообразность введения налога на недвижимость, который не должен был вызвать снижение поступлений в бюджет.

Налог на недвижимость предполагался как местный налог, который объединил бы два местных налога (земельный налог и налог на имущество физических лиц) и один региональный (налог на имущество предприятий).

Подчеркнем, что до принятия Федерального закона от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» Постановление Правительства РФ от 31 марта 1997 г. № 360 «Об утверждении Программы Правительства Российской Федерации «Структурная перестройка и экономический рост в 1997–2000 гг.» предусматривало введение рыночного механизма налогообложения недвижимости (зависимость размеров платежей от доходности ее использования), необходимость создания условий для замены всех поимущественных

налогов единым налогом на недвижимость, который в перспективе станет основой местных бюджетов.

На втором этапе по промежуточным итогам эксперимента обозначилась необходимость внесения изменений в Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери», которая обусловила его отклонение Советом Федерации РФ и создание согласительной комиссии, завершившейся повторным рассмотрением и принятием Госдумой РФ этого Федерального закона, что позволило продолжить до 2003 г. начатый в 1997 г. в городах Великом Новгороде и Твери эксперимент.

Начало третьему этапу положило Постановление Правительства РФ от 15 августа 2001 г. № 584 «О Программе развития в Российской Федерации бюджетного федерализма на период до 2005 г.». Основная цель этой Программы – разграничение налоговых полномочий и доходных источников, существенное повышение роли собственных доходов региональных и местных бюджетов, в том числе региональных и местных налогов, имея в виду создание предпосылок для перехода к долгосрочной перспективе формирования доходов бюджетов каждого уровня в основном за счет собственных налогов. Поэтому предполагается, что в период реализации Программы одним из наиболее существенных изменений в разграничении налоговых полномочий и доходных источников между уровнями бюджетной системы должна стать (п.п. «ж» п. 5 Программы) замена регионального налога на имущество предприятий, местного налога на имущество физических лиц и земельного налога местным налогом на недвижимость.

В рамках данного этапа реформирования налогообложения недвижимости в Российской Федерации обратимся также к распоряжению Правительства РФ от 10 июля 2001 г. № 910-р «О Программе социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2002–2004 гг.)». Эта Программа предполагала совершенствование налогового законодательства с целью его упрощения, придание налоговой системе стабильности и большей прозрачности, снижение общего налогового бремени для законопослушных налогоплательщиков за счет реформирования от-

дельных видов налогов, сокращение числа налогов и сборов, отмену неэффективных налогов, а также переход после завершения формирования земельного кадастра и создания единых объектов собственности к налогу на недвижимость, заменяющему налог на имущество и земельный налог (п.п. «в» п. 3.1.2 распоряжения).

Не менее интересно и принятое также на третьем этапе проведения эксперимента распоряжение Правительства РФ от 15 августа 2003 г. № 1163-р «Об утверждении Программы социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003–2005 гг.)». Одним из основных направлений реформирования в тот период налоговой системы по отдельным налогам и повышению их эффективности было признано совершенствование системы поимущественных налогов (с введением с 2004–2005 гг. соответствующих глав НК РФ) за счет сокращения перечня налогооблагаемого имущества физических лиц, пересмотра принципов его оценки для целей налогообложения, введение налогообложения земельных участков с учетом их кадастровой стоимости, создание в перспективе предпосылок к введению налога на недвижимость, который заменил бы налог на имущество и земельный налог.

Начало четвертого этапа проведения эксперимента в рамках реформирования системы налогов и сборов, направленного на формирование собственных источников доходов бюджетов муниципальных образований и установление некой определенности в вопросе налогообложения такого природного ресурса, как земля, связано с принятием Федерального закона от 28 июля 2004 г. № 92-ФЗ «О продолжении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери и внесении изменений в Федеральный закон «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» (его действие было распространено на правоотношения с 1 января 2004 г., т.е. закону придана обратная сила). Данный закон обозначил продолжение эксперимента и переход его в завершающую стадию, по окончании которой предполагалось подведение итогов, выявление основных достижений и наибольших трудностей, способствующих или препятствующих повсеместному введению налога на недвижимость.

Таким образом, эксперимент по налогообложению недвижимо-

ти в городах Великом Новгороде и Твери проводился в период с 1997 г. по 2005 г. На практике же, учитывая сложность подготовительных мероприятий, связанных с учетом, регистрацией и оценкой объектов недвижимости, фактическое взимание налога на недвижимость осуществлялось только в Великом Новгороде в 2000–2005 гг. и только в отношении организаций, являющихся полными собственниками объектов недвижимости (как земельных участков, так и зданий, строений и сооружений).

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2010–2012 гг.» указывается на необходимость скорейшего создания условий для введения местного налога на недвижимость, прежде всего, завершение формирования кадастра объектов недвижимости.

Кроме того, в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2010 «О бюджетной политике в 2011–2013 годах» предлагается не только ускорить подготовку введения налога на недвижимость, в том числе формирование соответствующих кадастров, а также разработать систему, позволяющую взимать данный налог исходя из рыночной стоимости облагаемого имущества с необлагаемым минимумом для семей с низкими доходами.

Для введения налога на недвижимость необходимо формирование государственного кадастра недвижимости, а также формирование порядка определения налоговой базы, в качестве которой должна выступать кадастровая стоимость объектов недвижимости.

Так, в целях формирования государственного кадастра недвижимости был принят федеральный закон, который регулирует отношения, возникающие в связи с введением государственного кадастра недвижимости, осуществлением кадастрового учета недвижимого имущества и кадастровой деятельности.

Между тем в настоящее время законодательно не урегулированы вопросы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости, порядком проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Кроме того, требуется принятие уже внесенного проекта федерального закона, устанавливающего общие принципы проведения кадастровой оценки объектов

недвижимости и требования к оценщикам, привлекаемым к государственной кадастровой оценке объектов недвижимости, а также определяющего порядок утверждения результатов кадастровой оценки и досудебного урегулирования споров о результатах проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости.

Помимо этого для введения налога на недвижимость необходимы разработка и принятие таких документов, как методика кадастровой оценки недвижимости, методика проверки результатов кадастровой оценки недвижимости, проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости.

После включения в НК РФ главы, регулирующей налогообложение недвижимости, налог на недвижимость может быть введен в тех субъектах Российской Федерации, где проведен кадастровый учет объектов недвижимости и утверждены результаты кадастровой оценки объектов недвижимости.

В качестве мер, позволяющих обеспечить внедрение налога на недвижимость, следует рассматривать:

- организацию процесса формирования кадастра объектов недвижимости в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости»;

- установление общих принципов проведения кадастровой оценки объектов недвижимости, а также определение порядка утверждения результатов кадастровой оценки объектов недвижимости;

- разработка методик оценки кадастровой стоимости объектов недвижимости, обеспечивающих гибкий механизм оценки налоговой базы;

- определение размеров налоговых ставок и налоговых вычетов, применение которых при исчислении налога на недвижимое имущество не должно привести к увеличению налогового бремени для малообеспеченных граждан.

В целях введения налога на недвижимость в 2010–2012 гг. необходимо завершить работы по:

- определению методики проведения кадастровой оценки объектов недвижимости на основе анализа результатов мероприятий по разработке и тестированию системы кадастровой (массовой) оцен-

ки недвижимости в четырех субъектах Российской Федерации (Республика Татарстан, Калужская область, Кемеровская область, Тверская область);

- определению порядка проведения работ по кадастровой (массовой) оценке недвижимости для целей налогообложения;

- формированию сведений об объектах капитального строительства для целей кадастровой (массовой) оценки недвижимости;

- кадастровой (массовой) оценке недвижимости;

- определению объектов и субъектов налогообложения налогом на недвижимость;

- определению порядка предоставления сведений о ценах сделок на недвижимое имущество для целей кадастровой (массовой) оценки из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

На основании анализа результатов работ по проведению кадастровой (массовой) оценки недвижимости и формированию кадастра недвижимости подготовить проект соответствующих изменений в НК РФ, которые должны предусматривать последовательный и постепенный переход к новому налогу от действующих налога на имущество организаций и земельного налога, а также предельные сроки такого перехода.

Глава 17. Государственная и муниципальная политика по пресечению уклонения от уплаты налогов

17.1. Причины уклонения от уплаты налогов

Уклонение от уплаты налогов – нелегальный путь уменьшения налогоплательщиком своих налоговых обязательств по налоговым платежам, основанный на сознательном, уголовно наказуемом использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, создания фиктивных расходов, а также намеренного (умышленного) искажения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Негативное влияние уклонения от уплаты налогов выражается в

том, что ставит законопослушных налогоплательщиков в невыгодное положение по сравнению с лицами, уклоняющимися от уплаты налогов. Использование уклонения от уплаты налогов становится очевидным фактором для победы в конкурентной борьбе. Кроме того, недопоступление части налогов делает невозможным финансирование из бюджета ряда программ и проектов.

Самым тяжким видом уклонения от налогов являются налоговые преступления. **Налоговая преступность** – общественно опасное социально-правовое явление, включающее в себя совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.

Широкое распространение уклонения от уплаты налогов породило и множество других проблем – нарушение принципов горизонтальной и вертикальной справедливости, равномерности обложения, экономической эффективности, что, в конечном итоге, приводит к тому, что современная налоговая система страны не отвечает существующим социально-экономическим потребностям.

Среди причин уклонения от уплаты налогов можно выделить экономические, политические, нравственно-психологические, правовые и организационные.

К экономическим причинам уклонения от уплаты налогов относятся:

- ухудшение финансового положения бизнеса и населения в связи с кризисными явлениями, характерными для современной российской экономики (падение производства, сжатие доходного потенциала, перелив рублевой денежной массы в накопление иностранной валюты, вывоз капиталов за границу);

- особенности налоговой политики и налоговой системы, где важнейшим фактором является чрезмерная налоговая нагрузка на налогоплательщиков;

- отсутствие легальных возможностей обеспечения конкурентоспособности в ряде сфер бизнеса, в связи с чем уклонение от уплаты налогов превратилось в важнейший фактор конкурентоспособности.

Политические причины уклонения от налогов связаны с

регулирующей функцией налогов: посредством их государство проводит ту или иную социальную или экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, путем неисполнения положений налогового законодательства оказывают определенное противодействие господствующей группе.

К **правовым причинам** относится несовершенство и нестабильность налогового законодательства. В процессе имплементации в особенную часть НК РФ глав об отдельных видах налогов налоговое законодательство значительно структурировано, но не избавлено от большого количества отсылочных норм и пробелов, не только затрудняющих использование правовых норм налогоплательщиком, но и оставляющих пространство для так называемого злоупотребления правом. Значительная часть доначислений, производимых налоговыми органами по результатам налогового контроля, обусловлена не выявлением случаев сознательного уклонения от уплаты налогов, а разным толкованием налогового законодательства, ошибками из-за сложности порядка исчисления и уплаты налогов.

Однако проблема злоупотребления правом (недобросовестность налогоплательщика, превышение пределов налоговой оптимизации) все-таки достаточно актуальна для налоговой системы Российской Федерации. Ее сущность заключается в нарушении общего запрета действовать недобросовестно. При этом само по себе поведение не будет противоправным, поскольку субъект действует в соответствии с нормами материального права и его действия не преследуют цели достижения какого-либо экономического эффекта, кроме уменьшения сумм налоговых платежей. Принятие Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» стало попыткой регламентировать процесс доказывания фактов злоупотребления правом. Однако доказывание фактов получения «необоснованной налоговой выгоды» на практике достаточно проблематично в силу сложности сбора доказательственной базы, наличия преимущественно косвенных улик и т.п.

К **организационным причинам уклонения от уплаты налогов** относятся недостатки во взаимодействии между органами налогового контроля, другими контролирующими и правоохранитель-

ными органами. Недостатки процессуального законодательства обуславливают несогласованность в действиях органов предварительного следствия и арбитражных судов.

Одним из условий налоговой преступности является недостаточная эффективность налогового контроля. Ресурсы, которые затрачиваются государством на содержание налоговых органов, «размываются» на большое количество малорезультативных проверок. Так, по итогам 2008 г. налоговыми органами Сибирского федерального округа (СФО) было проведено более 8 тыс. выездных налоговых проверок организаций. При этом около 17% были с размерами доначислений не более 50 тыс. руб. Наибольшая доля проверок с такими результатами среди регионов округа имела место в Республике Тыва (42,2%) и Иркутской области (25,2%).

Причем значительная часть произведенных налогоплательщикам доначислений так и не поступает в бюджетную систему в силу целого ряда причин. Только в 2008 г. по решениям судебных органов налогоплательщикам СФО было уменьшено платежей на сумму около 14,2 млрд. руб. (в целом по России – на 164,6 млрд. руб.), в то время как сумма восстановленных платежей по решениям судебных органов об отмене ранее принятых ими решений об уменьшении платежей составила лишь 1,0 млрд руб. (по России – 11,2 млрд. руб.).

По решениям вышестоящих налоговых органов налогоплательщикам СФО в 2008 г. было уменьшено платежей на сумму свыше 2,2 млрд. руб. (в целом по России – 24,7 млрд. руб.). Более 12,7 млрд. руб. доначисленных платежей (в целом по России – 90,2 млрд. руб.) были приостановлены ко взысканию по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов. Около 1,4 млрд. руб. сумм НДС, заявленных к возмещению налогоплательщиками СФО и отказанных налоговыми органами, в 2008 г. были признаны арбитражными судами как суммы, подлежащие возмещению.

Отметим, что налоговые органы в ходе осуществления мероприятий налогового контроля активно взаимодействуют как с таможенными, так и с правоохранительными органами. При проведении камеральных налоговых проверок участников внешнеэкономической деятельности налоговые органы используют информацию, получаемую от таможенных органов как на плановой основе, так и на основе

запросов. Небольшая часть камеральных проверок проводится с использованием информации, поступающей из таможенных органов в инициативном порядке.

Доля результативных камеральных проверок, проведенных с использованием информации таможенных органов, в СФО в 2008 г. составила по проверкам организаций 11,1% (в целом по России – 5,4%), а по проверкам физических лиц – 16,1% (в целом по России – 7,8%). При этом сумма доначислений по данным проверкам составила 256 млн. руб. (по России – 6,8 млрд. руб.). Суммы доначислений по выездным налоговым проверкам участников внешнеэкономической деятельности, проведенным с использованием информации, полученной от таможенных органов, в 2008 г. превысили 5,3 млрд. руб. (в целом по России – 84,3 млрд. руб.).

Активное взаимодействие налоговых органов с органами внутренних дел налажено при проведении выездных налоговых проверок. Доля проверок с участием сотрудников соответствующих органов в СФО в 2008 г. составляет около 9,9% от общего числа выездных налоговых проверок. Свыше 32% всех доначислений по выездным проверкам организаций и 45% доначислений по выездным проверкам физических лиц было произведено на основе такого взаимодействия.

В соответствии с законодательством налоговые органы в отдельных случаях направляют в органы внутренних дел материалы для рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела за уклонение от уплаты налогов. В СФО в 2008 г. было направлено 2,2 тыс. материалов на общую сумму неуплаченных налогов 10,9 млрд. руб. (в целом по России – 11,2 тыс. на 99,9 млрд. руб.). На их основе возбуждено 319 уголовных дел (по России – более 1,5 тыс.), вынесены судебные решения по 15 уголовным делам (246) и привлечено к уголовной ответственности 13 физических лиц (по России – 200).

Органы внутренних дел и прокуратура в большинстве случаев отказывают в возбуждении уголовных дел по направленным материалам в связи с недоказанностью состава преступления и вины соответствующих лиц. Однако вклад налоговых органов в возбуждение уголовных дел и привлечение таких лиц к ответственности все же имеется и в целом по России составляет соответственно 9,9 и 5,8%.

Уголовные дела о налоговых преступлениях в большинстве случаев открываются по искам налогоплательщиков. Обращение налогоплательщика после возбуждения уголовного дела в арбитражный суд с иском о признании решения по акту проверки недействительным осложняет расследование. Имеющие место нарушения налогового законодательства, как правило, становятся предметом рассмотрения в заседании арбитражного суда до решения следственными органами вопросов, относящихся к их компетенции. В случае удовлетворения иска налогоплательщика перспектива направления дела в суд при доказанности факта умышленного уклонения от уплаты налогов оказывается проблематичной. К сожалению, арбитражные суды часто игнорируют факт расследования нарушения налогового законодательства в порядке уголовного судопроизводства и принимают решения без их результатов.

В последнее время решения судов чаще стали выноситься в пользу налоговых органов (в 2008 г. 97,9% всех судебных решений), однако данный результат в основном обусловлен высокой результативностью споров с физическими лицами, не являющимися предпринимателями (99%). Аналогичный показатель в спорах с организациями составляет лишь 78,2%, а с индивидуальными предпринимателями – 36,3%. В стоимостном выражении налоговым органам удалось отстоять лишь 54,5% от рассмотренных требований и наименьшая «выигранная» сумма приходится на споры с индивидуальными предпринимателями (42,6%).

Доля решений, вынесенных налоговым органам и признанных судом недействительными, в СФО в 2008 г. составляла 0,23%, а частично недействительными – 0,24%.

К нравственно-психологическим причинам уклонения от уплаты налогов мы отнесем:

- негативное отношение к существующей налогово-бюджетной системе;
- низкий уровень правовой культуры;
- корыстную мотивацию.

Существенную роль в совершении налоговых преступлений играет субъективно-личностный фактор, выражающийся в индивидуальном негативном эмоциональном и негативном рациональном

отношении к уплате налогов, что в конечном итоге приводит к реализации волевого фактора, направленного на совершение противоправного действия (преступный умысел). Таким образом, при исследовании причин налоговых преступлений следует рассматривать особенности личности налогового преступника, определяющие цели преступной активности, мотивы преступления, выбор способа криминальной реализации, пути сокрытия преступного деяния, стратегию и тактику построения защиты в случае разоблачения.

Наличие всего перечисленного комплекса причин уклонения от уплаты налогов приводит к тому, что показатель налоговой преступности в целом по стране относится к числу стабильных.

17.2. Налоговые риски как фактор уклонения от уплаты налогов

В некоторых случаях одним из факторов уклонения от уплаты налогов являются налоговые риски. Однако ведение «теневого деятельности» само по себе также является фактором возникновения налогового риска.

Риск – возможность появления обстоятельств, обуславливающих неуверенность или невозможность получения ожидаемых результатов от реализации поставленной цели. То есть риск – это всегда неопределенность относительно результатов достижения цели.

Считается, что риск есть неизбежный элемент любого управленческого решения.

Налоги как важный инструмент перераспределения ресурсов в экономике сами по себе являются носителями риска для всех участников налоговых отношений.

Так, при значительном увеличении налоговой нагрузки на экономику у государства может возрасти риск недополучения ожидаемых налоговых доходов из-за увеличения доли теневой экономики и сокращения стимулов для предпринимательской деятельности. В целях обеспечения необходимого объема налоговых доходов государство будет вынуждено вкладывать средства для снижения данного вида риска, например, за счет усиления позиций налоговых и правоохранительных органов. Аналогично, у налогоплательщиков, практикующих использование различных схем уклонения от уплаты

налогов, увеличивается риск применения финансовых санкций со стороны налоговых органов.

Государство в лице своих законодательных и исполнительных органов, принимая управленческие решения, также несет некоторые риски, связанные с налогообложением. Таким образом, налоговые риски как неопределенность относительно достижения целей характерны не только для хозяйствующих субъектов, но и для субъектов управления на всех уровнях – федеральном, региональном и местном, которых мы объединяем под названием «власть» (табл. 17.1).

Для каждой группы субъектов, сталкивающихся с налоговым риском, существуют свои последствия, реализующиеся в виде финансовых и иных потерь. Связано это с различными целями, которые определяются в качестве основных при принятии решений по вопросам налогообложения.

Таблица 17.1

Субъекты, сталкивающиеся с налоговыми рисками

Сфера деятельности – «власть»	Сфера деятельности – «бизнес»
Федеральный уровень Президент РФ. Федеральное собрание. Минфин РФ. ФНС РФ. МВД РФ	Налогоплательщики-организации. Налогоплательщики – физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями.
Региональный уровень Законодательные органы субъектов РФ. Финансовые органы субъектов РФ. Управление Федерального казначейства. Управление ФНС РФ. Территориальные органы МВД РФ	Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели. Налоговые агенты.
Местный уровень Представительные органы местного самоуправления. Финансовые органы. Инспекции ФНС РФ местного уровня. Органы МВД РФ местного уровня	Взаимозависимые с налогоплательщиками (налоговыми агентами) лица

¹ Мигунова М.И. Указ. соч. С. 13.

Негативные последствия налоговых рисков при реализации регулирующих целей налоговой политики многоплановы. И это не только риск недопоступления налоговых доходов, но и риск дополнительных бюджетных расходов и др.

С позиций бизнеса, некоммерческих организаций и физических лиц налоговые риски могут привести к появлению налоговых и иных финансовых потерь, в том числе в виде дополнительных налогов, штрафов, пеней, упущенной выгоды, потери материальных и иных ценностей и т.д.

В качестве самостоятельного последствия налоговых рисков для бизнеса выделяется не только риск увеличения налоговой нагрузки и риск уголовного преследования, но также и риск налогового контроля¹.

Однако, на наш взгляд, сам по себе риск налогового контроля не может быть отнесен к последствиям налоговых рисков, поскольку не влечет негативных последствий, а скорее чреват появлением негативных финансовых последствий.

Источники возникновения налоговых рисков. В экономической литературе налоговые риски подразделяются на информационные риски, риски процесса, риски окружения и репутационные риски².

Информационные риски – это неопределенность, возникающая вследствие необходимости осуществления налоговых оценок (например, риск неоднозначного толкования закона налогоплательщиком и налоговым органом).

Риски процесса – это группа рисков, связанных с неверным исполнением налоговых обязательств, ошибками в налоговом учете или налоговом планировании.

Риски окружения возникают в результате правоприменения налогового законодательства налоговыми органами и судами.

Репутационные риски связаны с возможным нанесением ущерба репутации компании, а следовательно, уменьшением числа клиентов из-за формирования в обществе негативного представления о финансовой устойчивости компании, качестве оказываемых ею услуг или характере деятельности в целом.

² См. *Гордеева О.В.* К вопросу об управлении налоговыми рисками // Законодательство и экономика. 2008. № 2. С. 18.

Такая классификация позволяет представить риски по местам их возникновения, но без взаимосвязи со сферами деятельности. Эту классификацию можно дополнить источниками возникновения рисков (рис. 17.1).

Информационные факторы. Недостатки и искажения информации также становятся причиной возникновения налоговых рисков. В значительной степени их появление обусловлено сегодня не отсутствием информации, а сложностью ее толкования. Сложность точного юридического описания механизма налогообложения, недостатки юридической техники, пробелы и противоречия, существующие в налоговом законодательстве, до сих пор достаточно часто являются причинами разного толкования норм налогового законодательства со стороны участников налоговых отношений.

Кроме того, наличие признаков у поставщиков «фирм-однодневок» налоговые органы зачастую вменяют в вину покупателю товаров. Так что сложность получения информации о проблемности поставщика также может быть потенциальным фактором появления налогового риска.

Организационные факторы. Проблемы взаимодействия структурных подразделений организации также служат фактором налогового риска: несвоевременное получение бухгалтерией информации о заключении сделок может привести к нарушению налогового законодательства. К числу организационных факторов следует также отнести недостаточную квалификацию работников, ответственных за вопросы налогового планирования, исчисления и уплаты налогов.

Технические факторы. Сложность порядка исчисления и уплаты налогов порождает непреднамеренные ошибки налогоплательщиков или налоговых агентов. Трудно вести отдельный учет операций, по-разному облагаемых, при отсутствии единого методического аппарата на законодательном уровне, специализированной техники и программных продуктов.

Для деятельности налоговых органов технические факторы также значимы. Так, внедрение единой государственной автоматизированной информационной системы для контроля за оборотом алкогольной продукции фактически было сорвано в значительной мере

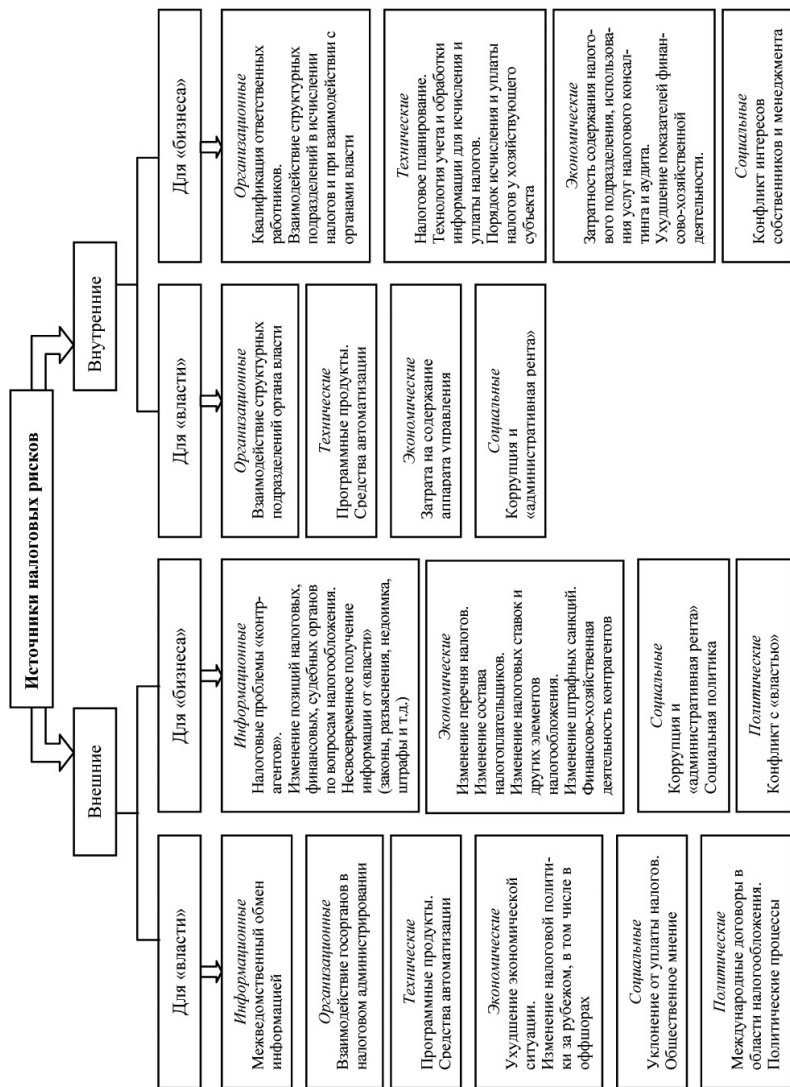


Рис. 17.1. Источники возникновения налоговых рисков

из-за технических сложностей. Широко обсуждаемая идея составления электронных счетов-фактур до сих пор не реализована также по причине технического фактора.

Экономические факторы. Решение задач социально-экономического регулирования может потребовать изменения налогового законодательства, в том числе установления или отмены налогов, изменения порядка их исчисления и уплаты, корректировки налоговых ставок и льгот, что в свою очередь может стать фактором появления налоговых рисков.

Сложность действующего механизма исчисления и уплаты основных налогов приводит к появлению значительных затрат на соблюдение обязанностей налогоплательщика. Попытки сэкономить чреваты увеличением налоговых рисков. Высокие затраты на налоговый консалтинг, аудит и ведение налоговых споров также следует отнести к категории экономических факторов.

Данное положение справедливо и в отношении налоговых рисков «власти».

Социальные факторы. В ряду социальных причин налоговых рисков некоторые авторы выделяют квазипубличный интерес (социальный интерес российской бюрократии, направленный на создание условий по обеспечению неформального господства бюрократии над остальным обществом), а также «административную ренту» (то есть получение на системной основе выгод (взяток), связанных с использованием административного положения).

Другая сторона проблемы состоит в том, что государство может активно использовать налоговую политику как инструмент регулирования социальных процессов в целях развития общества (например, выравнивание уровня доходов населения на основе введения системы прогрессивного налогообложения доходов физических лиц).

Считается, что сознательная деятельность хозяйствующих субъектов по уклонению от уплаты налогов является одним из социальных факторов возникновения налоговых рисков «власти».

Политические факторы. При слабости демократических институтов налогообложение и налоговое право могут использоваться как инструмент обеспечения политического доминирования «власти».

Однако и власть может ощутить давление международных обязательств и внутренней политической обстановки.

Методы управления налоговыми рисками. Попытки представителей бизнеса обезопасить себя от налоговых рисков не могут в полной мере реализоваться в силу ограниченности набора конкретных методов и инструментов. Так, создание специализированного налогового подразделения в структуре бизнеса может отчасти повлиять на информационные и технические факторы, но не на все остальные. К тому же малый бизнес, как правило, не может себе позволить затраты на его содержание.

Фактически воздействовать на экономические, социальные и политические факторы могут только представители крупного бизнеса, имеющие ресурсы на участие в политическом процессе и уплату административной ренты. Поэтому наиболее уязвимы в плане налоговых рисков представители малого бизнеса.

В задачи настоящей статьи не входит изучение опыта «политического давления», «коррупционного взаимодействия», а также изъятия «административной ренты» как инструментов управления налоговыми рисками в бизнесе. Попробуем разобраться с методами воздействия бизнеса на информационные, организационные и технические факторы налоговых рисков.

При управлении налоговыми рисками, как правило, возможны альтернативные решения – избегания, удержания, передачи или снижения уровня риска.

Избегание риска предполагает выполнение мероприятий, предусматривающих простое уклонение от действия факторов, ведущих к появлению налогового риска.

Для бизнеса избегание налогового риска возможно на основе отказа от сомнительных сделок, услуг фиктивных поставщиков, неукоснительного соблюдения требований налоговых органов по спорным вопросам налогообложения.

Однако избежать всех факторов риска практически невозможно. Например, изменение экономической и социальной политики государства, как правило, является одним из серьезнейших факторов риска, и его можно избежать, только изменив «налоговую юрисдикцию». Уклониться от уплаты административной ренты также

бывает затруднительно, поскольку даже информирование правоохранительных органов может снизить риск, но не уничтожить его вообще.

При принятии решения об удержании риска нужно оценить возможные последствия неблагоприятного развития событий. Если последствия могут быть катастрофическими для бизнеса, то лучше избежать риска вообще или попытаться снизить его.

Передача риска предполагает передачу ответственности за риск на какое-то другое лицо. В налоговых отношениях такими лицами являются аудиторские или консалтинговые компании. Поскольку данные организации преследуют цель извлечения прибыли, то передача риска предполагает и оплату их услуг.

Снижение риска предполагает уменьшение вероятности и размера возможных потерь. Перечень конкретных методов снижения рисков обширен и включает методы лимитирования, диверсификации, дополнительного контроля и информирования, резервирования и др. Так, для снижения действия информационных факторов у бизнеса есть право сделать официальный запрос по поводу порядка исчисления и уплаты налогов, получить некоторые дополнительные сведения от налоговых органов.

Использование справочно-правовых систем, включающих не только нормативно-правовые акты, но и информацию о судебной практике, статьи и комментарии по вопросам налогообложения, также может стать основой для снижения действия информационных факторов.

Серьезную поддержку в деле снижения организационных факторов возникновения налоговых рисков способны оказать профессиональные сообществ бухгалтеров, аудиторов и налоговых консультантов. Использование системы профессиональной подготовки, аттестации и повышения квалификации указанных лиц упрощает работодателю выбор квалифицированного работника, отвечающего за вопросы налогообложения.

Налаживание в организации системы внутрифирменного контроля (аудита) за «проблемными» направлениями деятельности поможет оперативно выявлять сомнительные сделки, ошибки в технологии учета и налогообложения.

Диверсификация деятельности, а также поставщиков и покупателей может стать способом снижения налоговых рисков в случае выявления признаков «проблемности» у некоторых из них.

Установление лимита, то есть предельных сумм сделок, которые являются рискованными с точки зрения налогообложения, может послужить важным приемом для предотвращения возникновения катастрофического риска.

Специфическим методом избегания катастрофического риска является налоговый эксперимент. Его практикует как власть (например, проводя эксперимент по введению налога на недвижимость), так и бизнес. Правда, широкое использование налогового эксперимента достаточно проблематично в связи со значительными временными затратами на его проведение. Например, при отсутствии судебной практики некоторые организации сознательно идут на риск по небольшим суммам, используя противоположную налоговым органам трактовку налогового законодательства для приобретения опыта судебной практики.

В целях предотвращения негативных последствий от возникновения технических ошибок в налогообложении некоторые налогоплательщики практикуют переплату по налогам как способ избежать штрафных санкций, то есть по сути можно говорить о «резервировании» ресурсов.

17.3. Способы уклонения от уплаты налогов

Как показали результаты исследования, проведенного в Сибирском федеральном округе в 2008 г., масштабы уклонения от уплаты налогов существенно зависят от отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта. Например, широкое распространение уклонения в строительстве признали 43,8% опрошенных специалистов, в торговле – 32%, в обрабатывающих отраслях – 28%.

Среди наиболее распространенных методов снижения налоговой нагрузки на предприятиях чаще всего указывались схемы «оптимизации» налогов (38,1%), использование фирм-однодневок (28,9%), изменение структуры бизнеса (в том числе на основе разделения организации – 11,3%).

В период социально-экономических потрясений, вызванных, в

частности, девальвацией российского рубля и дефолтом 1998 г., многие хозяйствующие субъекты РФ, разуверившись в способности государства обеспечить защиту их интересов, начали ориентироваться прежде всего на извлечение максимального дохода и снижение налогового бремени любым доступным способом. С учетом пробелов в законодательстве о налогах и сборах и складывающегося в обществе нигилистического правосознания это привело к возникновению огромного числа теневых финансовых схем. Финансовый кризис 2008 г. также стимулировал рост масштабов уклонения от уплаты налогов в РФ.

Способы, используемые в настоящее время для уклонения от уплаты налогов, достаточно разнообразны. Все многообразие налоговых преступлений по способам их совершения можно объединить в следующие группы:

- фальсификация бизнеса;
- маскировка бизнеса;
- разделение бизнеса;
- объединение бизнеса;
- фиктивное банкротство.

Фальсификация бизнеса основывается на использовании для снижения размеров налогов заведомо поддельных документов (договоров, актов, накладных, счетов-фактур) либо на нарушении правил ведения бухгалтерского учета и исчисления налогов (например, сознательное внесение искажений в налоговую отчетность). Кроме того, этот способ совершения преступления может предполагать заключение мнимых, фиктивных сделок (лжеэкспорт, фиктивная сдача в аренду, консультационные, управленческие и другие услуги). Достаточно распространено использование подставных компаний, в том числе фирм-однодневок.

Маскировка бизнеса связана с заключением притворных сделок, прикрывающих действительно существующие отношения (заключение посреднического договора вместо договора купли-продажи, договора аренды вместо договора купли-продажи и т.п.).

Разделение бизнеса базируется на использовании выгод от изменения налогового статуса хозяйствующих субъектов. Наибольшее распространение получило уклонение от уплаты налогов за счет

включения в бизнес организаций, использующих специальные налоговые режимы. Однако наибольшие суммы уклонения от уплаты налогов приходятся на случаи включения в бизнес оффшорных компаний. При этом использование оффшорных компаний, зарегистрированных в «низконалоговых» юрисдикциях, производится как в экспортно-импортных схемах уклонения от уплаты налогов, основанных на переводе части прибыли через цену сделки в оффшорную компанию с более низким уровнем налогообложения, так и в различных финансовых операциях (предоставление оффшорными компаниями материнским организациям кредитов и займов).

Объединение бизнеса часто используется при «трансфере убытков», достигаемом при осуществлении сделок по слиянию компаний (когда одна из них прибыльная, а другая – убыточная). Имеют место и случаи уклонения от уплаты налогов на основе договоров о совместной деятельности и доверительного управления имуществом.

Фиктивное банкротство осуществляется как путем организации процедуры банкротства после вывода активов, так и путем ликвидации своего участия (например, на основе продажи доли подставному лицу) также после вывода активов. Кроме того, используются схемы возврата из бюджета НДС, начисленного, но не уплаченного поставщиком при продаже активов (недвижимость, оборудование и т.д.) в силу признания его в последующем неплатежеспособным. «Покупатель» становится правопреемником бизнеса, юридически не обремененным большинством старых обязательств, в том числе налоговыми долгами.

17.4. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов

Решение проблемы пресечения налоговой преступности требует комплексного подхода в рамках создания механизма эффективной налоговой политики.

При этом результатом налоговой политики развитого государства должно явиться создание совершенной системы налогообложения, максимально отвечающей интересам как государства и общества, так и отдельно взятого налогоплательщика.

В среднесрочной перспективе необходимо обозначить следую-

щие приоритеты при формировании и реализации налоговой политики государства и муниципальных образований:

1) ограничение предельного размера налоговой нагрузки на уровне, обеспечивающем сохранение стимулов для ведения конкурентной предпринимательской деятельности (в среднесрочной перспективе – не более 20–22% ВВП);

2) обеспечение стабильности налоговой системы государства;

3) установление незначительного количества налогов с четким закреплением за соответствующим уровнем бюджета; ограничение возможностей для незаконного использования стимулирующих специальных налоговых режимов (в том числе упрощенной системы налогообложения);

4) совершенствование механизма исчисления налогов в целях исключения неточностей и неясностей в налогообложении, случаев возникновения избыточного налогового бремени (в том числе двойного налогообложения);

5) упрощение порядка исчисления и уплаты налогов, в том числе исчисляемых налоговыми органами;

6) обеспечение нейтральности налогов на ведение большинства конкурентных видов предпринимательской деятельности (в том числе за счет отсутствия множественности ставок, сохранения пропорциональности налогов с предпринимательской деятельности);

7) установление налоговых стимулов и льгот в целях обеспечения социальной справедливости (прежде всего за счет налогообложения только дискреционного дохода), развития приоритетных видов предпринимательской деятельности, в том числе неконкурентоспособных в текущих экономических условиях (например, инновации и научные исследования);

8) сокращение издержек по исполнению налогового законодательства и налогового администрирования: суммарные издержки бизнеса и государства не должны превышать 2–3% от совокупной налоговой нагрузки;

9) совершенствование системы налогового администрирования в целях улучшения качества обслуживания налогоплательщиков, в том числе за счет развития новых информационных технологий и создания системы внутреннего контроля за деятельностью налоговых органов;

10) внедрение малозатратных индикативных систем налогового контроля; обеспечение открытости в части принципов и критериев отбора налогоплательщиков для проверок;

11) совершенствование видов, размеров и порядка привлечения к ответственности за налоговые преступления и правонарушения, в том числе за счет создания стимулов для добровольной уплаты сумм заниженных налогов;

12) формирование налоговой культуры населения, в том числе за счет информирования о действующей системе налогообложения максимально широкого круга лиц (руководителей организаций, индивидуальных предпринимателей, бухгалтеров, студентов и школьников).

Рассмотрим более подробно некоторые из названных приоритетных направлений.

Определение оптимальной налоговой нагрузки в целях снижения размеров уклонения от уплаты налогов. Как было указано, одна из важнейших экономических причин уклонения от уплаты налогов – высокий уровень налоговой нагрузки. В ходе опроса руководителей и бухгалтеров организаций, проведенного в 2008 г. нами была поставлена задача определения оптимального уровня налоговой нагрузки. Почти все опрошенные специалисты (93%), вне зависимости от вида экономической деятельности, отметили, что существующий уровень налоговой нагрузки не превышает 40% от стоимости реализованной продукции. Однако, по мнению большинства респондентов, для эффективного функционирования организации налоговые изъятия на один рубль реализованной продукции не должны превышать 15–20%. В среднем по выборке наиболее приемлемый максимальный уровень соотношения налогов и выручки организации составил 13% (медианное значение).

Наиболее предпочтительными вариантами снижения налоговой нагрузки, по мнению респондентов, названы (допускалось указать не более трех вариантов) снижение налоговых ставок (66,0%); упрощение порядка исчисления и уплаты налогов (58,8%); расширение перечня расходов, учитываемых для налогообложения (38,1%); снижение количества налоговых проверок (17,5%); отмена ряда налогов (14,4%).

К числу налогов, по которым рекомендуется снижение налоговых ставок, были отнесены налоги, дающие в совокупности наибольшую налоговую нагрузку, а также те, расчет которых особенно сложен: НДС (48,4%), налог на прибыль организаций (35,9%), ЕСН (26,6%) и налог на доходы физических лиц (4,7%).

Причем респонденты, чьи организации облагаются налогами по специальным режимам, отметили необходимость снижения ставок по ним как первоочередную задачу, что свидетельствует об их неудовлетворенности сложившимся положением вещей. Об этом свидетельствует также распределение ответов на вопрос о том, устраивает ли организацию та или иная система налогообложения.

Наиболее обременительными для организаций, облагаемых по общей системе, названы НДС (55,8% респондентов данной группы), налог на прибыль (36,5%) и ЕСН (28,9%).

В случае, если государством будут приняты меры по снижению налогового бремени, высвобожденные средства хозяйствующие субъекты направили бы на расширение производства (55,7% опрошенных), увеличение заработной платы (44,3%), погашение задолженности перед поставщиками (17,5%), инвестиции в модернизацию производства (16,5%), финансирование иных проектов (10,3%), увеличение выплат собственникам (6,2%), погашение задолженности по налогам (4,1%).

То есть высокий уровень налоговой нагрузки – одна из причин девиантных проявлений в сознании налогоплательщика.

За 2007 г. налоговая нагрузка обеспечила около 35% ВВП, однако распределена она неравномерно. Самая высокая нагрузка приходится на нефтедобывающий сектор (63%), самая низкая – на малый бизнес и сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих специальные режимы налогообложения, на остальных 27–29%. Однако с учетом масштабов теневой экономики реальная нагрузка на легальный бизнес возрастает до 48–49%.

Следовательно, необходимо создать условия, делающие невыгодным использование различных схем уклонения от уплаты налогов. Поскольку для осуществления любой налоговой схемы нужны определенные затраты (в том числе по «обналичиванию» средств), снижение ставок по налогам, наиболее часто подверженным выведе-

дению из-под налогообложения (НДС, налог на прибыль организаций), совместно с другими превентивными мерами (в том числе ужесточение ответственности лиц, ответственных за создание фирм-однодневок) делает использование этих схем экономически невыгодным.

Само по себе снижение ставок налогов может способствовать экономическому росту разными путями. Например, привести к росту предложения рабочей силы и увеличению производительности труда. При более низких ставках налогов существенно повышается рост сбережений, что приводит к повышенному инвестированию и, как следствие, росту экономики. Более того, низкое налоговое бремя в совокупности с неукоснительным исполнением мер налогово-процессуального принуждения снижает мотивацию сокрытия налогов и усиливает стимул к ведению легального бизнеса. Наиболее целесообразным представляется поэтапное снижение налоговых ставок с целью недопущения возникновения значительного дефицита бюджета.

И все же кардинальное снижение налоговых ставок – не панацея от налоговой преступности.

Совершенствование налогового законодательства и повышение ответственности для снижения размеров уклонения от уплаты налогов. Безусловно, законодательство о налогах и сборах следует совершенствовать, упрощать и делать его более удобным для налогоплательщиков. В то же время все разрабатываемые в данной области законодательные акты необходимо подвергать антикоррупционному и антикриминогенному анализу для того, чтобы воспрепятствовать оставлению «лазеек» и злоупотреблению правами, которые впоследствии можно будет использовать в противоречащих фискальным интересам государства направлениях.

Кроме того, российским налоговым органам не мешает рассмотреть возможность заимствования достаточно распространенной за рубежом процедуры фискального рескрипта, представляющей собой получение письменного заключения фискальных органов об отсутствии в планируемых действиях, сделках налогоплательщика злоупотребления правом (незаконной налоговой оптимизации).

Внедрение адаптированного к российской налоговой системе варианта этой процедуры позволит снизить для государства риск неполучения налогов, для налогоплательщиков – решить проблемы неопределенности применяемых схем налогообложения, а налоговым органам – избежать судебных издержек при рассмотрении споров в судах и выявлять схемы, направленные на использование пробелов в законодательстве для получения налоговых преимуществ.

В любой стране должна существовать такая система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, которая бы не оставляла сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа для общественного блага.

К сожалению, установленная в настоящее время система ответственности за налоговые правонарушения не позволяет реализовать возложенные на нее функции, в связи с чем следовало бы увеличить размер санкций за налоговые правонарушения. То есть установить наказание не только в виде штрафа, но и, например, в виде исправительных работ, лишения свободы, запрета на осуществление отдельных видов деятельности, что сделает систему ответственности за налоговые преступления и правонарушения более эффективной. Необходимо также закрепить ответственность за нарушение налогового законодательства за большим числом лиц (например, за лицами, виновными в организации и осуществлении теневых финансовых схем; финансово-кредитными учреждениями, обслуживающими счета фиктивных фирм; за отсутствие конкретных мер по идентификации лиц, распоряжающихся денежными средствами).

Кроме того, некоторые существующие сегодня виды ответственности не соответствуют внутреннему содержанию противоправного поступка, что оказывает дискредитирующее воздействие на ее восприятие налогоплательщиками. Например, взимание фиксированного штрафа от 5 тыс. до 15 тыс. руб. за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения со всех групп налогоплательщиков нельзя назвать ни справедливым, ни экономически обоснованным. Ведь нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения должно наказываться в зависимости от последствий. Можно поставить под сомнение и

размеры некоторые штрафных санкций (например, за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе).

Профилактика уклонения от уплаты налогов и формирование налоговой культуры населения. Сегодня в России низка налоговая культура общества, граждане и представители сферы бизнеса не доверяют государству и налоговым органам, стремятся уклониться от уплаты налогов.

Основными претензиями руководителей организаций и бухгалтеров к работе представителей фискальных органов является истребование большого количества документов при проведении налоговой проверки (56,7% опрошенных), отказ в консультировании (50,5%), неправильное отражение данных налоговых деклараций и поступлений налогов по лицевым счетам (28,9%). Налогоплательщики также отмечают разное понимание норм законодательства специалистами инспекций (27,8%), ошибочное выставление поручения налогового органа (26,8%), встречные проверки (25,8%) и придирки (25,8%) к оформлению документов бухгалтерского и налогового учета.

Бесспорно, решение внутренних проблем в деятельности налоговых органов, порождающих возникновение указанных ситуаций, может положительно сказаться на имидже налоговых служб и их взаимодействии с налогоплательщиками.

Однако формирование налоговой культуры требует не только изменения принципов и подходов в работе налоговых органов (например, за счет перехода от принципа «виновности налогоплательщика» к деятельности, основанной на оказании качественного «налогового сервиса»), но и смены «угла восприятия» у налогоплательщиков. К сожалению, многие налогоплательщики, аккуратно уплачивающие налоги, не всегда осознают, что лица, уклоняющиеся от уплаты налогов, по сути, перекадывают свою налоговую нагрузку на них. А те, кто уклоняется от уплаты налогов, не видят возможных проблем, связанных с их противоправной деятельностью.

Приоритетными направлениями в деле профилактики уклонения от уплаты налогов и формирования налоговой культуры населения нам представляются:

- введение «этического кодекса» для налоговых органов, установление системы контроля за его исполнением;

- обеспечение большей прозрачности в деятельности налоговых органов;
- установление открытости при формировании и исполнении федерального, региональных и местных бюджетов с обеспечением возможности контроля со стороны населения (например, в части получения информации о государственных закупках);
- распространение информации о действующей системе налогов, налоговых правонарушениях и преступлениях, а также об ответственности за их совершение среди широких слоев населения;
- консультирование по вопросам исчисления и уплаты налогов, о принципах и критериях отбора налогоплательщиков для проверки, характерных ошибках, а также неправомерных налоговых схемах профессиональных целевых групп (руководителей, индивидуальных предпринимателей, бухгалтеров, аудиторов) с использованием различных каналов (печатные и электронные СМИ, телефонная и электронная связь и др.);
- развитие системы налогового консультирования граждан должностными лицами налоговых органов;
- повышение качества исполнения налоговых процедур, в том числе совершенствование организации работы с налогоплательщиками за счет развития электронных сервисов (электронные ответы о порядке исчисления и уплаты налогов, бесплатные программы по формированию и представлению налоговой отчетности, электронная сверка расчетов с бюджетом и др.);
- повышение имиджа и престижности работы в налоговых органах.

Пресечение уклонения от уплаты налогов в Российской Федерации возведено в ранг государственной политики и является направлением деятельности многих государственных органов.

В целом уклонение от уплаты налогов связано с возникновением конфликта между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками и выражается в виде преступлений и нарушений налогового законодательства. Этим противоправным деяниям в их совокупности присущи интенсивность, устойчивость и латентность, а также существенный ущерб, причиняемый государству.

Несмотря на предпринимаемые усилия, размеры уклонения от

уплаты налогов продолжают оставаться на достаточно высоком уровне. Причин тому несколько: высокий уровень налоговой нагрузки, несовершенство налогового законодательства, не всегда обоснованный размер налоговых санкций, множество случаев безнаказанности за налоговые правонарушения, а также низкая налоговая культура населения.

Государственная политика по пресечению уклонений от уплаты налогов должна включать комплекс мероприятий по снижению уровня налоговой нагрузки, совершенствованию налогового законодательства, ужесточению ответственности, улучшению налогового администрирования и формированию налоговой культуры.

Глава 18. Оценка и прогнозирование налогового потенциала муниципальных образований

18.1. Понятие и сущность налогового потенциала территории

В целях совершенствования планирования налоговых поступлений на различных уровнях бюджетной системы, выявления и сравнения возможности генерирования налоговых доходов, необходимости межбюджетного выравнивания должна проводиться оценка и прогнозирование налогового (фискального) потенциала территории. Определение налогового потенциала конкретной территории зависит от государственного устройства и структуры бюджетной системы страны. В зависимости от этого возможно определение налогового потенциала страны в целом, региона (субъекта федерации), а также муниципальных образований.

Налоговый потенциал как инструмент налогового регулирования используется для решения следующих **задач**:

- оценки и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему;
- оптимизации уровня и структуры налоговой нагрузки на экономику;

- оценки уровня эффективности существующих и планируемых к введению налогов;
- определения состава и структуры системы налогообложения;
- разработки направлений налоговой политики;
- совершенствования механизмов межбюджетного регулирования и выравнивания.

При оценке налогового потенциала территории и прогнозировании его динамики на перспективу может быть выделено два аспекта данного понятия: **налоговый потенциал** в узком и широком смысле.

Налоговый потенциал в узком смысле – это финансовые ресурсы, которые подлежат аккумулированию в бюджет через налоговые платежи в соответствии с действующей в стране системой налогообложения.

Налоговый потенциал в широком смысле представляет собой совокупность финансовых ресурсов, которая может быть эффективно мобилизована через налогообложение в системе «население – хозяйство – территория», в координатах которой протекают основные процессы жизнедеятельности общества в границах территории.

Выбор того или иного аспекта рассмотрения налогового потенциала территории зависит от решаемой задачи. Так, оценку налоговой активности региональных властей и, в первую очередь, оценку собираемости налогов на отдельных территориях и сопоставление по этому показателю целесообразно базировать на исследовании налогового потенциала региона в узком смысле.

При решении масштабных задач, связанных с совершенствованием налоговой системы, а также при формировании бюджетной и кредитно-финансовой политики центра в отношении регионов необходимо опираться на оценку налогового потенциала регионов в широком смысле.

Распространенным является также определение налогового потенциала как максимально возможной суммы начисленных налогов и сборов в условиях действующего налогового законодательства. Согласно такой трактовке налогового потенциала определяются его аддитивные свойства, т.е. «слагаемость»: общий налоговый потенциал складывается из потенциалов отдельных налогов. Таким образом, в целях структурного анализа возможно выделение потенциала

косвенных (НДС, акцизы), прямых (налог на прибыль организаций, налог на имущество физических лиц), имущественных (налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес) и прочих (единый социальный налог, водный налог и др.) групп налогов.

Кроме того, в зависимости от оснований различают следующие **виды налогового потенциала**:

- по отраслям экономики, видам экономической деятельности: налоговый потенциал нефтяного, газового секторов экономики, налоговый потенциал обрабатывающих производств, налоговый потенциал финансового сектора экономики и др.;

- по группам налогов: налоговый потенциал федеральных, региональных, местных налогов, налоговый потенциал специальных налоговых режимов;

- по видам субъектов хозяйствования: налоговый потенциал крупнейших налогоплательщиков; налоговый потенциал субъектов малого предпринимательства; налоговый потенциал организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, и др.;

- по временному горизонту: текущий и перспективный (стратегический) налоговый потенциал;

- по объему: фактический и оптимальный налоговый потенциал.

- по уровням бюджетной и налоговой системы: налоговый потенциал страны, налоговый потенциал субъекта Федерации (региональный налоговый потенциал), налоговый потенциал муниципального образования.

Налоговый потенциал территории (НПТ) представляет собой сумму налогового потенциала федерального бюджета по данной территории (*НПФб*), налогового потенциала регионального бюджета (*НПРб*) и налоговых потенциалов местных бюджетов муниципальных образований, находящихся на данной территории (*НПМб*). Аналитически это выглядит следующим образом:

$$НПТ_i = НПФб_i + НПРб_i + \sum_j НПМб_j$$

В развитии теории и практики бюджетно-налогового регулирования в странах с развитой рыночной экономикой накоплен значитель-

ный опыт количественного определения налогового потенциала регионов, а также соответствующих межрегиональных сопоставлений и классификаций. Анализ этого опыта позволяет выделить ряд принципиальных методологических положений, которые служат основой при определении налогового потенциала региона.

Количественная оценка налогового потенциала предполагает решение двух ключевых задач: определение собственно налогового потенциала (то есть той части совокупных финансовых ресурсов, которые могут рассматриваться как потенциальные налоговые ресурсы) и определение предельно допустимой налоговой нагрузки (нормы налогообложения) для отдельной территории (региона, группы регионов, муниципального образования), с учетом сбалансированности интересов всех участников межбюджетных взаимоотношений и объективно обусловленного и «прозрачного» перераспределения средств между бюджетами в целях выравнивания уровня бюджетной обеспеченности регионов и муниципальных образований.

Оценка налогового потенциала обычно осуществляется как в абсолютном выражении, так и в виде индексов, отражающих соотношение налогового потенциала территории к средненациональному (среднегрупповому) показателю. Индексные показатели более объективно свидетельствуют о реальном положении дел, поскольку в меньшей степени зависят от несовершенства применяемых методов расчета и позволяют в значительной мере уменьшить влияние инфляционного фактора. Для межрегиональных сопоставлений величины налоговых потенциалов используются, как правило, соответствующие показатели в расчете на душу населения.

Налоговый потенциал характеризуется экономической структурой территории (региона, муниципального образования) и его обеспеченностью налогооблагаемыми ресурсами, определяемой налоговыми базами. Например, база налога на прибыль предприятий – это сумма налогооблагаемой прибыли, полученной всеми зарегистрированными в области предприятиями. Другие примеры налоговых баз – доходы физических лиц (образующие налоговую базу подоходного налога с физических лиц), стоимость, добавленная в процессе производства (налог на добавленную стоимость), стоимость налогооблагаемого

имущества (налог на имущество) и т.д. Очевидно, что налоговый потенциал пропорционален совокупной налоговой базе региона.

18.2. Методы оценки налогового потенциала территории

Мировая практика выработала ряд методов оценки налогового потенциала, классификация которых в зависимости от оснований оценок может быть представлена следующим образом (рис. 18.1).

Методы оценки налогового потенциала региона, основанные на показателях формирования налоговых доходов, являются **прямыми**, так как предполагают включение в расчет налогового потенциала показателей, характеризующих его реализацию. Методы, основанные на показателях экономической активности региона, являются **косвенными**, так как предполагают определение величины налогового потенциала как производной от какого-либо показателя.



Рис. 18.1. Классификация методов оценки налогового потенциала

Фактические собранные в регионе платежи. В настоящее время в Российской Федерации в качестве меры фискального потенциала регионов используется показатель платежей, фактически

собранных в базовом году, с последующей корректировкой на изменения в законодательстве, имевшие место после базового года. Использование данных за базовый год минимизирует возможность возникновения у регионов ложных стимулов, т.е. вряд ли сможет подтолкнуть регионы к уменьшению собираемости налогов, поскольку размер получаемых регионами трансфертов в данном случае уже не зависит от того, сколько платежей собрано в регионе в текущем периоде. Однако метод пересчета показателей базового года с учетом произошедших с тех пор изменений далек от совершенства и не вполне объективен (т.е. не исключает возможность субъективного подхода). Использование данных по базовому году может также создать у регионов ложные стимулы в будущем: регионы, в настоящее время не прилагающие особых фискальных усилий, могут выиграть от такого поведения в будущем, если базовый год будет перенесен ближе к нашим дням.

Кроме того, точность показателей налогового потенциала, основанных на данных за базовый год, неизбежно будет со временем снижаться, особенно если учесть радикальные перемены, имевшие место в экономике Российской Федерации за период с 1991 г. Исходя из вышесказанного, показатель собранных когда-то в прошлом платежей не может считаться оптимальным показателем налогового потенциала регионов Российской Федерации. Можно предложить более подходящие показатели и подходы, часть из которых рассматриваются ниже.

Среднедушевые доходы населения. Самый очевидный источник доходов регионального бюджета – это доходы проживающих в этом регионе налогоплательщиков. Поэтому самым естественным и одним из наиболее широко используемых показателей относительного уровня фискального потенциала региона является показатель среднедушевых доходов населения региона.

Основное преимущество показателя среднедушевого дохода в качестве меры фискального потенциала заключается в том, что данные по этому показателю доступны. Росстат ежегодно публикует данные о среднедушевых доходах населения по субъектам Федерации. Смысл этого показателя совершенно ясен и объективен, что с теоретической точки зрения является важным преимуществом. Даже

люди, не имеющие специального экономического образования, интуитивно понимают, каким образом измеряется показатель среднедушевых доходов и почему его можно считать достаточно адекватным показателем относительного уровня налогового потенциала региона (в «богатом» регионе и люди «богаче»).

Но хотя простота и является главным достоинством показателя среднедушевых доходов, она же является и его главным недостатком. В России статистика среднедушевых доходов далеко не всегда отражает истинное положение дел, поскольку теневая экономика имеет разный удельный вес в экономике разных регионов. Но даже если оставить в стороне проблемы точности измерения среднедушевых доходов, этот показатель неполно отражает способность региона генерировать бюджетные доходы. В частности, этот показатель не учитывает того, что региональные власти могут облагать налогом экономические ресурсы, принадлежащие нерезидентам.

Представим, например, что в регионе сильно развит туризм. Такой регион может собирать значительные объемы бюджетных поступлений за счет расходов, которые несут на его территории туристы (например, за счет поступлений от налога с продаж, за счет гостиничных сборов и т.д.), однако наличие таких дополнительных доходных источников у регионального бюджета может и не отражаться (или отражаться лишь в незначительной мере) на доходах его жителей, т. е. на среднедушевом доходе.

Иначе говоря, недостаток показателя среднедушевых доходов в качестве относительной меры фискального потенциала регионов заключается в том, что он не всегда адекватно отражает относительный размер совокупной налоговой базы, которой располагает регион.

Самая главная проблема с использованием этого показателя в России заключается в том, что хотя данные по среднедушевым доходам широко публикуются, точность этих данных вызывает сомнения. И дело даже не только в наличии теневой экономики; в такой большой и экономически не однородной стране, как Россия, точно измерить такой показатель достаточно трудно.

Валовой региональный продукт. Третий возможный показатель фискального потенциала регионов – это валовой региональный продукт (ВРП), т.е. региональный аналог валового внутреннего продук-

та (ВВП). Валовой региональный продукт определяется как суммарная стоимость товаров, работ и услуг, произведенных с использованием экономических ресурсов региона (земли, труда и капитала) за данный период времени за вычетом промежуточного потребления. Поскольку суммарная добавленная стоимость товаров, работ и услуг, произведенных в регионе, равна доходу, полученному владельцами задействованных экономических ресурсов, ВРП отражает общую сумму дохода, который правительство региона потенциально может обложить налогом. ВРП – это более емкая мера фискального потенциала, чем среднедушевой доход, поскольку ВРП включает в себя все доходы, генерируемые внутри региона, не зависимо от места проживания работников или регистрации предприятий.

На практике в показателе ВРП значительную долю будут занимать доходы физических лиц – жителей соответствующего региона, поскольку большинство жителей региона работают в том же регионе, где и живут, причем это относится и к тем, кто работает по найму, и к тем, кто имеет собственное дело. Кроме того, ВРП включает также доходы нерезидентов, которые подлежат налогообложению в данном регионе. Если вернуться к нашему предыдущему примеру, где речь шла о туристах, то в отличие от показателя среднедушевого дохода, ВРП отражает также суммы, потраченные туристами на гостиничные услуги и покупки на территории региона.

Несмотря на более емкий характер ВРП, в качестве меры фискального потенциала этот показатель также страдает определенной «одномерностью». Дело в том, что разные налоговые базы могут облагаться налогами по разным ставкам, а ВРП – это просто сумма всех стоимостей, добавленных экономическими ресурсами региона. В то же время расчет валового регионального продукта трудоемок, требует использования большого количества данных и публикуется большим лагом (около двух лет).

Подводя итог, можно сказать, что хотя ВРП является более емкой мерой налогового потенциала региона, чем среднедушевой доход, все же существуют определенные несоответствия между теми налогооблагаемыми ресурсами, которые реально доступны региону, и ВРП. Попытка в какой-то мере преодолеть или устранить эти несоответствия привела к созданию еще одного показателя – так на-

зываемого «показателя совокупных налогооблагаемых ресурсов» региона.

Совокупные налогооблагаемые ресурсы (СНР). Показатель совокупных налогооблагаемых ресурсов как меры фискального потенциала региона тесно связан с валовым региональным продуктом (ВРП). Федеральное правительство США начало использовать СНР в качестве меры фискального потенциала в 1987 г.

Показатель совокупных налогооблагаемых ресурсов был предложен в связи с тем, что хотя ВРП достаточно хорошо отражает совокупный объем хозяйственной деятельности, имеющей место в регионе, он не учитывает влияния некоторых федеральных налогов и трансфертов из федерального бюджета на фискальный потенциал регионов. Для пересчета ВРП в СНР необходимо выполнить ряд преобразований. Во-первых, из валового регионального продукта необходимо вычесть некоторые федеральные налоги, поскольку эти средства не являются источником доходов для регионального и местных бюджетов. В США вычитаемые косвенные федеральные налоги включают платежи в систему социального обеспечения и в федеральные пенсионные фонды. Затем для получения СНР региональный показатель ВРП должен быть увеличен на сумму прямых трансфертов из федерального бюджета предприятиям и физическим лицам, включая выплаты из федерального пенсионного фонда и выплаты пособий по безработице, ведь все эти трансферты увеличивают благосостояние производителей и жителей региона, а тем самым и увеличивают и способность региона генерировать бюджетные платежи.

Поясним смысл этих поправок на числовом примере. Пусть ВРП региона А равен 5 000 ед. Предприятия региона перечисляют в федеральный бюджет косвенных налогов на сумму 600 ед. (например, отчисления от фонда заработной платы на социальное страхование). При этом предприятия и население региона получают субсидий из федерального бюджета на сумму 100 ед. Корректировка ВРП на эти потоки дает промежуточный результат 4500 ед.

Преимущество показателя СНР в качестве меры фискального потенциала заключается в том, что он более точно отражает фактический объем налоговых ресурсов, доступных региону, чем ВРП.

Недостатки у него аналогичны недостаткам ВРП и заключаются в том, что для расчета такого показателя необходимо собрать достаточно много данных. В принципе, СНР со временем может найти применение в России, однако в настоящее время данных, необходимых для его расчета, может просто не быть.

Репрезентативная налоговая система (РНС). Чтобы преодолеть одномерность, свойственную всем показателям фискального потенциала, рассмотренным нами до сих пор, в США разработана и применяется так называемая «репрезентативная налоговая система» (РНС). Основная идея, заложенная в РНС в качестве меры фискального потенциала регионов, заключается в расчете суммы бюджетных платежей, которые были бы собраны в регионе, если бы регион прилагал для их сбора средний уровень фискальных усилий, и при этом состав налогов и ставки налогообложения во всех регионах использовались одинаковые (поскольку в США правительства штатов могут сами определять состав и структуру местных налогов, а также ставки, по которым они взимаются). Для применения этого метода необходимо иметь данные по фактически собранным налогам (и неналоговым платежам) и по налоговым базам (показателям, прямо или косвенно их отражающим) по всем рассматриваемым налогам и по всем регионам. Имея данные по всем налоговым базам и по всем регионам, а также зная средний уровень фискальных усилий, прилагаемых регионами для сбора каждого налога (о том, как он рассчитывается, мы расскажем ниже), мы сможем рассчитать объем поступлений, который мог бы собрать каждый регион, если бы прилагал для этого средний уровень фискальных усилий, т.е. если бы ставки налогов у всех регионов были одинаковыми (средними) при одинаковой собираемости налогов. Именно эта величина и принимается за меру фискального потенциала региона. Основным достоинством РНС является то, что все расчеты производятся на дезагрегированных данных и учитывают все особенности налоговых баз региона (их прямых или косвенных характеристик).

Применение метода РНС предполагает пять шагов: 1) для каждого региона определяются все статьи доходов местного бюджета; 2) строится единая классификация статей доходов разных регионов; 3) для каждого класса доходов определяется состав стандартной

(нормативной) налоговой базы; 4) для каждой налоговой базы определяется репрезентативная (средняя) ставка налогообложения; 5) производится расчет фискального потенциала каждого региона. Ниже мы остановимся на каждом из этих пяти пунктов подробнее.

Исчерпывающий перечень собственных доходов каждого региона. Чтобы построить показатель, который бы максимально точно отражал фискальный потенциал регионов, репрезентативная налоговая система должна учитывать все налоги и квазианалоговые платежи, поступающие в региональные и местные бюджеты. Платежи, включаемые в состав РНС по каждому региону, должны включать все местные налоги, а также квазианалоги, такие как налог с владельцев транспортных средств, платежи за лицензирование, регистрационные сборы, платежи за получение различных разрешений (прав на ту или иную деятельность), платежи за пользование коммунальными услугами, штрафы. Состав этих местных налоговых и неналоговых платежей у всех регионов может быть разным. Поскольку доходы предприятий, находящихся в собственности региональных властей, также увеличивают фискальный потенциал регионов, они тоже должны быть включены в состав источников дохода, которые будут учитываться при оценке фискального потенциала.

Единая классификация доходов. Состав местных налогов у разных регионов может быть разным, при этом взиматься они могут по разным правилам, поэтому для построения репрезентативной структуры налогов все множество платежей, собираемых разными регионами, следует классифицировать по единой схеме. В основу такой классификации закладывается принцип сходства источников доходов.

В налоговой практике США элементы репрезентативной налоговой структуры называются налоговыми компонентами. Например, в одну группу можно объединить все региональные акцизные налоги на крепкие алкогольные напитки. В том или ином виде такой налог, скорее всего, будет существовать в каждом регионе, но взиматься может по разным правилам и по разным ставкам. Объединяя их в одну группу – в один и тот же компонент налоговой системы, – мы получаем возможность в дальнейшем работать не с мелкими доходными статьями (которые в каждом регионе могут быть разными

ми), а с меньшим числом стандартных налоговых компонентов. Например, репрезентативная налоговая система Канады состоит из 33 компонентов; данные в разрезе этих компонентов публикуются по всем 10 канадским провинциям. В США репрезентативная налоговая система включает 27 типов налогов, взимаемых на уровне штатов, включая как детализированные компоненты, например «Некоторые налоги с продаж крепких алкогольных напитков», так и сводные, например «Налоги с валовых продаж и валовых поступлений от реализации».

Определение стандартных налоговых баз. Следующий шаг заключается в том, что для каждого налогового компонента определяется его стандартная налоговая база. Иногда определение такой стандартной налоговой базы можно позаимствовать непосредственно из действующего законодательства. Такое возможно, если во всех регионах действует одно и то же определение налоговой базы некоторого налога, и при этом имеются данные по размеру налоговой базы этого налога во всех регионах. Если в США определение налоговых баз по сходным местным налогам может весьма сильно различаться в разных штатах и разных муниципалитетах, то в Российской Федерации одни и те же налоги в разных регионах, как правило, имеют одинаковые по своей структуре налоговые базы, особенно если речь идет о регулируемых налогах, т.е. тех, поступления от которых некоторым образом распределяются между федеральным и региональными бюджетами.

Однако по некоторым налоговым компонентам определить стандартные налоговые базы не так просто. Для многих региональных и местных налогов, а также для квазианалоговых платежей состав нормативных налоговых баз может быть разным в разных регионах, или данные по нормативным налоговым базам могут отсутствовать. В подобных случаях приходится искать некоторые показатели, косвенно измеряющие налоговые базы таких налоговых компонентов. Требования по выбору косвенных показателей, отражающих размер стандартных налоговых баз в регионах, следующие: 1) эти показатели должны как можно более тесно коррелировать с нормативной налоговой базой (т.е. налоговой базой, выбранной в качестве стандартной); 2) они должны быть хорошо определены (не допускать нео-

днозначных толкований); 3) по ним должны иметься сопоставимые данные по всем регионам.

Примером косвенных показателей, отражающих размер нормативной налоговой базы, в США может служить объем потребления в том или ином регионе крепких алкогольных напитков (в галлонах), который служит мерой налоговой базы компонента «Некоторые налоги с продаж крепких алкогольных напитков». Объем оборота розничной торговли и поступления от реализации по некоторым категориям предприятий сферы обслуживания служат косвенной мерой налоговой базы для компонента «Налоги с валовых продаж и с валовых поступлений от реализации».

Важная особенность этого подхода заключается в том, что данные, используемые для измерения стандартных налоговых баз, должны обязательно браться из независимых источников, которые не подчиняются правительству регионов. Состав источников информации и самих данных необходимо очень тщательно продумать, прежде чем будет принято решение, какую налоговую базу выбрать для каждого налогового компонента.

Определение средних ставок налогов. После того, как для каждого налогового компонента мы определили стандартный показатель налоговой базы, необходимо определить репрезентативную (усредненную) ставку налогообложения, которая будет применяться к этой налоговой базе. При этом средние ставки рассчитываются не путем усреднения ставок налогообложения, установленных в законах соответствующих регионов, а путем расчета средневзвешенных фактических налоговых ставок по фактически собранным в регионах платежам.

Для этого по каждому налоговому компоненту мы складываем полученные всеми регионами доходы и делим это число на суммарный размер налоговых баз этого компонента по всем регионам. Полученная в результате такого деления величина будет считаться средней или репрезентативной налоговой ставкой по данному компоненту.

Поясним сказанное на конкретном примере. В 1988 г. в США во все бюджеты штатов и местные бюджеты поступило 108 млрд. долл. от налогов с продаж, при этом суммарная налоговая база этого ком-

понента в том году примерно оценивалась в 1800 млрд. долл. (объем розничного оборота плюс поступления от реализации по некоторым категориям предприятий сферы обслуживания). Разделив одно на другое (108/1800), получим, что средняя ставка налогообложения по данному компоненту составляет 6%.

Еще раз подчеркнем, что эта ставка отражает средний уровень фискальных усилий, приложенных всеми регионами, а не среднюю величину из записанных в законах ставок налогообложения.

Оценка фискального потенциала. На последнем шаге определяется фискальный потенциал каждого региона. Для этого по каждому налоговому компоненту необходимо взять его среднюю ставку (рассчитанную на предыдущем шаге) и умножить на стандартную налоговую базу этого компонента в соответствующем регионе. Сложив такие произведения по всем компонентам, мы получим сумму, отражающую общий объем доходов, который каждый регион смог бы собрать, если бы прилагал для этого средний уровень фискальных усилий, и если бы состав, структура и ставки налогов во всех регионах были одинаковыми. Именно эта величина и берется в качестве оценки фискального потенциала региона.

В целом, метод определения фискального потенциала по репрезентативной налоговой системе позволяет очень точно и полно оценить фискальный потенциал каждого региона. Метод основан на использовании дезагрегированных данных и учитывает неодинаковость налоговых ставок по разным компонентам налоговой системы. Благодаря этому показатель фискального потенциала, определенный с помощью репрезентативной налоговой системы, считается весьма точной мерой истинного фискального потенциала регионов. Недостатком данного метода является то, что он требует использования чрезвычайно большого объема данных.

Репрезентативная налоговая система с использованием регрессионного анализа. Главным достоинством метода измерения фискального потенциала по репрезентативной налоговой системе является его точность. Однако метод весьма требователен к данным (и по количеству, и по качеству), что в некоторых странах может послужить препятствием к его применению. Но существует и другой способ, который, обеспечивая сопоставимый с РНС уро-

вень точности, позволяет существенно снизить требования к данным (по крайней мере, к их количеству). Этот метод предполагает использование в рамках подхода РНС регрессионного анализа.

Использование регрессионного анализа в подходе РНС позволяет резко сократить потребность в данных для измерения фискального потенциала. При использовании регрессионного анализа уже не потребуется собирать данные по фактическим поступлениям доходов и по налоговым базам для каждого компонента налоговой системы, а потребуется только информация о совокупных доходах, собранных в каждом регионе, плюс данные по некоторому набору переменных, используемых в качестве косвенных измерителей налоговых баз регионов, хотя и в этом случае необходимо заботиться о качестве и сопоставимости данных. Требования к данным в этом подходе предъявляются не такие жесткие, как при покомпонентном измерении. Еще одним достоинством является то, что при использовании регрессионного анализа отпадает необходимость группировать доходные статьи по налоговым компонентам, а также конструировать для каждого компонента налоговой системы свою собственную стандартную налоговую базу.

Но можно поступить и наоборот – расширить метод РНС с использованием регрессионного анализа за счет использования дезагрегированной информации по поступлениям из основных доходных источников, косвенным измерителям налоговых баз этих источников, а также за счет использования показателей, косвенно отражающих прочие доходы. Включение большего количества объясняющих переменных в регрессионную модель повышает точность регрессионного варианта РНС, хотя достигается это за счет повышения требований к данным и более интенсивного анализа данных.

Итак, определив некоторый набор переменных, отражающих (как правило, косвенно) размер налоговых баз регионов, и собрав данные по этим переменным по всем регионам, а также данные по фактически собранным в этих регионах платежах, можно оценить фискальный потенциал регионов с помощью регрессионного анализа. Регрессионный анализ – это статистический метод, который позволяет предсказать значение некоторой переменной, зная значения одной или нескольких других переменных. Регрессионный метод заключается

в оценке коэффициентов b_0, b_1, b_2 и т.д. уравнения следующего вида:

$$Y = b_0 + b_1 \times НБ_1 + b_2 \times НБ_2 + b_3 \times НБ_3 + \dots + b_n \times НБ_n,$$

где Y – фактически собранные в регионе платежи в бюджет, $НБ_1, НБ_2$ и т.д. – показатели, косвенно или непосредственно отражающие величину совокупной налоговой базы данного региона или отдельных ее компонентов.

Определив с помощью регрессионного метода значения параметров данного уравнения, мы можем с помощью этого уравнения рассчитать, сколько доходов должен был бы собрать тот или иной регион, судя по известным характеристикам его налоговой базы. Величина поступлений в бюджет региона за счет собственных источников, предсказанная или рассчитанная с помощью модели, будет отражать сумму платежей, которая была бы собрана в регионе, если бы регион приложил для этого фискальные усилия средней силы. Аналогично тому, как этот делалось в базовом методе СНР (без регрессионного анализа), данную величину, предсказанную моделью, можно интерпретировать как фискальный потенциал региона. Отклонения фактических значений бюджетных поступлений от рассчитанных с помощью модели можно интерпретировать как следствие неодинаковости фискальных усилий регионов, т.е. считать их следствием отклонения уровня фискальных усилий региона от среднего уровня фискальных усилий по всем регионам. Например, если фактические платежи, собранные в регионе, оказались выше предсказанного моделью уровня, можно считать, что эта положительная разность свидетельствует о том, что данный регион приложил для сбора платежей в бюджет больше усилий, чем регионы в среднем.

По сравнению с расчетной версией РНС, у регрессионного метода есть целый ряд преимуществ. Во-первых, при использовании регрессионного метода отпадает необходимость определять состав налоговых компонентов, определять по каждому из них стандартные базы и вычислять репрезентативные ставки налогов. Регрессионное уравнение само дает информацию о зависимостях между фактическими поступлениями и налоговыми базами в ходе процедуры статистической оценки. С вычислительной точки зрения данный метод гораздо проще, чем расчетный РНС. Кроме того, гарантиру-

ется объективность результатов. За исключением выбора переменных, отражающих размер налоговых баз, никак иначе повлиять на результат оценки нельзя.

Однако и регрессионный метод не лишен недостатков. Количество точек наблюдения, по которым оценивается уравнение регрессии (т.е. количество наборов характеристик баз данных и соответствующих этим наборам сумм бюджетных платежей, фактически собранных в регионах), равно количеству регионов, а результаты регрессионной оценки всегда тем точнее, чем больше точек наблюдения. В случае Российской Федерации эта проблема стоит не очень остро, поскольку регионов достаточно много. Но самый главный недостаток оценки фискального потенциала с помощью регрессионного метода заключается в том, что этот метод достаточно сложен и далеко не так ясен и прост, как, скажем, использование в тех же целях показателя среднедушевого дохода. Можно предположить, что далеко не все руководители регионов хорошо знакомы со статистическими методами, на которых строится регрессионный анализ, и поэтому могут с недоверием отнестись к полученным результатам. Всегда желательно, чтобы любые государственные решения опирались на показатели, которые были бы просты, всем ясны и понятны. При выборе показателя фискального потенциала следует учитывать эти недостатки регрессионного метода, однако его использование необходимо на этапе разработки методики межбюджетных отношений, т.к. существующий статистический аппарат дает наиболее четкое представление о качестве оцениваемых зависимостей и прогнозов.

Проведенный анализ подходов к определению налогового потенциала территорий создает предпосылки для синтеза их наиболее рациональных элементов, определения функциональных зависимостей между выбранными макроэкономическими показателями и состоянием налоговой базы и выработки на этой основе соответствующих алгоритмов для объективной оценки налогового потенциала в отраслях экономики и регионах страны. Таким образом, может быть создана надежная база для обеспечения роста налоговых поступлений и повышения уровня собираемости налоговых платежей и повышена эффективность системы бюджетно-налогового планирования и прогнозирования.

18.3. Информационная основа оценки и прогнозирования налогового потенциала муниципальных образований

Оценке и прогнозированию налогового потенциала муниципального образования должны предшествовать сбор и анализ данных, характеризующих состояние социально-экономического развития территории, располагаемые трудовые, природные и экономические ресурсы, результаты деятельности налоговых органов, исполнения региональных и местных бюджетов, иные аспекты реализации налоговой политики на территории данного муниципального образования.

Информационной основой оценки налогового потенциала являются данные Росстата об основных показателях социально-экономического положения региона и муниципальных образований. С 2006 г. Росстат формирует и публикует статистические показатели в разрезе муниципальных образований (как муниципальных районов и городских округов, так и городских и сельских поселений), что позволяет учитывать уровень социально-экономического развития в налоговом планировании и прогнозировании.

Данные муниципальной статистики размещаются на сайте Росстата в разделе «База данных показателей муниципальных образований» (<http://www.gks.ru/dbscripts/munst/munst.htm>).

Другим важнейшим источником информации являются данные налоговой статистики, формируемой налоговыми органами, а также иная информация, предоставляемая налоговыми органами.

В соответствии с п. 4 ст. 65 Закона о местном самоуправлении налоговые органы должны вести учет налогоплательщиков по каждому муниципальному образованию и предоставлять финансовому органу местной администрации информацию о начислении и об уплате налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет муниципального образования, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Порядок взаимодействия налоговых органов и финансовых органов муниципальных образований определен Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 августа 2004 г. № 410.

Взаимодействие органов местного самоуправления с налоговыми органами осуществляется в целях обеспечения финансовых органов местных администраций информацией, необходимой для формирования и исполнения местных бюджетов в части налогов и сборов, администрируемых налоговыми органами.

В соответствии с указанным постановлением с 1 января 2006 г. налоговые органы на постоянной основе (ежемесячно) представляют в финансовые органы местных администраций (по каждому муниципальному образованию) следующую информацию из информационного ресурса «Расчеты с бюджетом»:

а) о начислениях в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) об уплаченных суммах в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

в) о суммах задолженности, недоимки, отсроченных (рассроченных), реструктурированных и приостановленных к взысканию налогов, сборов, пеней и штрафов в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кроме того, налоговые органы ежегодно формируют по муниципальным образованиям статистическую налоговую отчетность, содержащую сведения о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам, формирующим бюджеты субъектов Российской Федерации и доходы местных бюджетов, и представляют ее финансовым органам местных администраций (в том числе финансовым органам муниципальных районов – по поселениям).

Периодичность, сроки и формы представления данной информации установлены совместным приказом Минфина России и ФНС России от 30 июля 2008 г. № 65н / ММ-3-1/295@.

В соответствии с указанным приказом информация о начислениях, уплаченных суммах и задолженности по налогам и сборам, контролируемым налоговыми органами, инспекциями ФНС России, в финансовые органы местных администраций осуществляется ежемесячно по состоянию на 1 число, в срок до 15 числа следующего месяца.

Передача данных осуществляется в виде информационного массива специального формата, основанного на сведениях, содержащих обязательные реквизиты, элементы которых четко описаны, имеют определенную значимость и способ написания.

Информация о начислениях и поступлениях налоговых платежей, а также задолженности представлена в разрезе налогоплательщиков. Вместе с тем ст. 102 НК РФ устанавливает, что любые сведения, полученные налоговым органом о конкретных налогоплательщиках, составляют налоговую тайну и не подлежат разглашению. В связи с этим, в представляемой налоговыми органами информации отсутствуют сведения, позволяющие идентифицировать конкретных налогоплательщиков, поскольку не содержит данных о наименовании, организационно-правовой форме, ИНН и индивидуальных характеристиках налогоплательщиков. Вместе с тем для проведения анализа есть информация о кодах видов экономической деятельности по ОКВЭД и категории налогоплательщиков (организация, индивидуальный предприниматель, физическое лицо и т.д.).

Информация содержит сведения в отношении каждого платежа, администрируемого налоговыми органами, в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации с указанием ОКАТО муниципального образования, на территории которого мобилизуются денежные средства от уплаты налога (сбора).

Для обработки и использования передаваемых сведений может использоваться специализированное программное обеспечение. В частности ГНИВЦ ФНС России (<http://www.gnivc.ru>) разработан программный комплекс «Муниципальные образования» (далее – ПК МО), предназначенный для автоматизации взаимодействия финан-

совых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований с налоговыми органами.

ПК МО предназначен для работников финансовых органов муниципальных образований при анализе сведений о начислениях и поступлениях доходов, администрируемых налоговыми органами, и для передачи налоговым органам сведений об установленных в соответствии с нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления о налоговых льготах по категориям налогоплательщиков, об административном составе муниципальных образований.

Комплекс позволяет формировать статистическую отчетность в разрезе видов доходов бюджета (коду КБК), виду экономической деятельности (коду ОКВЭД), принадлежности доходов территории (коду ОКАТО) с учетом статуса налогоплательщика на заданную отчетную дату, а также в динамике изменения показателей по месяцам.

ПК МО дает возможность получать за один запуск сбора информации отдельные отчеты или группы выбранных отчетов.

Кроме того, комплекс обрабатывает при необходимости исходную информацию в формате Excel с возможностью анализа запросов, сформированных по выбранным пользователем критериям.

В ПК МО разработана форма приема финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальными образованиями информации из информационного ресурса «Расчеты с бюджетом», передаваемой налоговыми органами, а также функция аналитической обработки передаваемой информации.

Аналитическая подсистема программного комплекса обеспечивает формирование различных отчетов и диаграмм о начислении и поступлении налогов и сборов в бюджет субъекта РФ или муниципального образования. В частности, возможности программного комплекса позволяют формировать:

- отчет, содержащий сведения о начислении и поступлении региональных и местных налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему субъекта Российской Федерации или муниципального образования за заданный период;

- отчет о начислении и поступлении региональных и местных налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему субъекта Российской Федерации или муниципального образования за заданный период в разрезе отраслей экономики;

- отчет, содержащий сведения о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему субъекта Российской Федерации или муниципального образования за заданный период;

- диаграммы, отражающие динамику поступления налогов и сборов в бюджетную систему субъекта Российской Федерации или муниципального образования за заданный период. Данные диаграммы могут формироваться как по всем налогам и сборам, содержащимся в БД, так и по отдельному налогу;

- диаграммы, позволяющие оценить вклад различных налогов и сборов в общую сумму поступлений в бюджетную систему субъекта Российской Федерации или муниципального образования.

Важным источником информации является также отчетность, составляемая налоговыми органами. Сведения, предоставленные в статистической налоговой отчетности, содержат большой объем информации о различных направлениях деятельности налоговых органов, которая может стать информационной основой для принятия целого ряда управленческих решений в области оценки и прогнозирования налогового потенциала муниципального образования.

Сведения о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам, формирующим доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и доходы местных бюджетов, представляются в виде отчетов по формам, установленным для статистической налоговой отчетности в табличном формате Microsoft Excel.

Указанные сведения направляются налоговыми органами в финансовые органы местных администраций в срок не позднее первого августа года, следующего за отчетным.

Данные об основных формах статистической отчетности, формируемые налоговыми органами Российской Федерации, содержащие информацию о налогах, являющихся источниками формирования доходов местных бюджетов, представлена в табл. 18.1.

Таблица 18.1

Формы статистической налоговой отчетности

№ п/п	Наименование отчета	Код формы	Периодичность	Состав сведений	Территория формирования
1.	Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации	1-НМ	ежемесячная	Содержит информацию о начислении и поступлении доходов в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами в разрезе кодов классификации доходов бюджетов. Включает 3 раздела по: - налогам, сборам и иным обязательным платежам; - единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование; - налогам на совокупный доход	регион
2.	Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности	1-НОМ	полугодовая	Содержит информацию о начислениях и поступлении налогов и сборов в разрезе видов экономической деятельности по ОКВЭД по группам налогов (федеральные, в том числе по видам, региональные, местные и со специальным налоговым режимом)	регион
3.	Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации	4-НМ	ежемесячная	Содержит информацию о сумме и структуре задолженности по группам налогов (федеральные, в том числе по видам, региональные, местные и со специальным налоговым режимом), а также пеням и налоговым санкциям. Включает подробные сведения о задолженности по акцизам, единому социальному налогу, платежам в государственные внебюджетные фонды и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование	регион

№ п/п	Наименование отчета	Код формы	Периодичность	Состав сведений	Территория формирования
4.	Отчет о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности	4-НОМ	годовая	Содержит информацию о задолженности о сумме и структуре задолженности по группам налогов (федеральные, в том числе по видам, региональные, местные и со специальным налоговым режимом) а также пеням и налоговым санкциям в разрезе видов экономической деятельности по ОКВЭД. Включает разделы по единому социальному налогу, платежам в государственные внебюджетные фонды и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование	регион
5.	Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам	5-МН	годовая	Содержит сведения о количестве налогоплательщиков земельного налога, количестве земельных участков, кадастровой стоимости, сумме предоставленных льгот и сумме земельного налога, подлежащей уплате по видам налогоплательщиков (организации и физические лица). Кроме того, содержит информацию о количестве налогоплательщиков налога на имущество физических лиц, количестве объектов налогообложения, их инвентаризационной стоимости, сумме предоставленных льгот и сумме налога на имущество физических лиц, подлежащего к уплате	регион, муниципальные образования
6.	Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности	5-ЕНВД	годовая	Содержит сведения о количестве налогоплательщиков единого налога на вмененный доход, сумме исчисленного вмененного дохода и сумме единого налога на вмененный доход, подлежащего уплате	регион, муниципальные образования

№ п/п	Наименование отчета	Код формы	Периодичность	Состав сведений	Территория формирования
7.	Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения	5-УСН	годовая	Содержит информацию о количестве налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения (в том числе в разрезе видов налогоплательщиков и объектов налогообложения), величине налоговой базы, сумме исчисленного налога, а также суммах понесенных налогоплательщиками расходов	регион, муниципальные образования
8.	Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами	5-НДФЛ	годовая	Содержит информацию о налоговой базе (по видам доходов), общей сумме исчисленного и удержанного налоговым агентом налога на доходы физических лиц в разрезе налоговой базы, подлежащей налогообложению по ставкам 13%, 9%, 30% и 35%, а также о суммах предоставленных налоговым агентом налоговых вычетов	регион, муниципальные образования
9.	Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на имущество организаций	5-НИО	годовая	Содержит сведения о налоговой базе (среднегодовой стоимости), суммах исчисленного к уплате налога и предоставленных федеральных и региональных налоговых льгот	регион, муниципальные образования
10.	Отчет о количестве выданных патентов на право применения упрощенной системы налогообложения на основе патента в разрезе видов предпринимательской деятельности	1-ПАТЕНТ	полугодовая	Содержит информацию о количестве выданных индивидуальным предпринимателям патентов по каждому виду предпринимательской деятельности, установленных п. 2 ст. 346.21.1 НК РФ, в отношении которых возможно применение упрощенной системы налогообложения на основе патента	регион, муниципальные образования

№ п/п	Наименование отчета	Код формы	Периодичность	Состав сведений	Территория формирования
11.	Сведения о суммах местных налогов, не поступивших в бюджет в связи с предоставлением налоговых льгот, установленных федеральным законодательством	5-ФЛ МН	годовая	Содержит информацию о суммах представленных в соответствии с федеральным законодательством налоговых льгот (по их видам) по земельному налогу и налогу на имущество физических лиц	регион, муниципальные образования
12.	Сведения о суммах налога на имущество организаций, не поступивших в бюджет в связи с предоставлением налоговых льгот, установленных федеральным законодательством	5-ФЛ НИО	годовая	Содержит информацию о суммах представленных в соответствии с федеральным законодательством налоговых льгот (по их видам) по налогу на имущество организаций	регион, муниципальные образования

18.4. Особенности оценки налогового потенциала муниципальных образований

В настоящее время для оценки налогового потенциала муниципальных образований Минфин России рекомендует использовать своеобразную адаптацию метода репрезентативной налоговой системы¹. Рекомендуемый подход расчета налогового потенциала основывается на следующих основных положениях.

При расчете налогового потенциала муниципального образования следует использовать показатели, объективно характеризующие возможности получать налоговые доходы с налоговой базы, закрепленной за муниципальным образованием, а не данные о фактических доходах за отчетный период.

Использование данных о фактических доходах при расчете бюджетной обеспеченности приводит к снижению стимулов у муниципальных образований по мобилизации доходов, поскольку уменьшение доходов от налоговых источников будет компенсировано (при учете их в расчетных налоговых доходах) увеличением финансовой помощи в предстоящем году. И наоборот, увеличение фактически полученных налоговых доходов местного бюджета приведет к адекватному снижению объема финансовой поддержки, т.е., в конечном итоге, к отсутствию прироста собственных доходов.

Расчет налогового потенциала может производиться на основе оценки налоговой базы в разрезе муниципальных образований соответствующих типов по агрегированному показателю (аналогичному валовому внутреннему продукту, объему промышленного производства и товарооборота) либо с использованием налоговой базы по видам налогов.

В случае использования агрегированного показателя, отражающего общий уровень развития экономики муниципального образования (т.е. налогового потенциала), расчет оценки налогового потенциала производится по аналогии с методологией распределения средств

¹ См.: Методические рекомендации субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям по регулированию межбюджетных отношений: утв. приказом Минфина от 27 августа 2004 г. № 243.

Федерального фонда финансовой поддержки субъектов Российской Федерации. Тот есть оценка ведется на основе соотношения объемов добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) с прогнозируемым поступлением налогов с единицы добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда). При необходимости возможно применение поправочных коэффициентов на отраслевую структуру экономики муниципалитета, отражающих различия в уровне налоговых доходов, закрепленных за муниципалитетами, поступающих с равного объема добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) в различных отраслях экономики. Важно отметить, что применение поправочных коэффициентов будет необходимо в случае принятия решения о передаче в муниципальные бюджеты косвенных налогов (например, акцизов на алкоголь) и ресурсных платежей, распределенных неравномерно относительно используемых агрегированных показателей, не коррелирующих напрямую с добавленной стоимостью, промышленным производством, фондом оплаты труда.

Расчет налогового потенциала в этом случае будет производиться по следующей формуле:

$$НП_i = ПД \times \frac{НБ_i}{НБ} \times K_i,$$

где $НП_i$ – объем налогового потенциала i -го муниципального образования;

$НБ_i$ – объем добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) в i -м муниципальном образовании;

$ПД$ – суммарный по субъекту Российской Федерации прогноз поступлений налоговых доходов в бюджеты всех муниципальных образований данного типа;

$НБ$ – суммарный по субъекту Российской Федерации объем добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда);

K_i – поправочный коэффициент на отраслевую структуру экономики i -го муниципального образования.

Поправочный коэффициент на отраслевую структуру экономики муниципального образования определяется по формуле:

$$K_i = \sum_j \frac{D_{ij}}{D_i} \times \frac{\Gamma_j}{\Gamma} \times \frac{D_j}{D},$$

где D_{ij} – объем добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) по j -й отрасли экономики (промышленности) в i -м муниципальном образовании;

D_i – объем добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) по всем отраслям экономики (промышленности) в i -м муниципальном образовании;

D_j – объем добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) по j -й отрасли экономики (промышленности) по всем муниципальным образованиям;

D – объем добавленной стоимости (промышленного производства, фонда оплаты труда) по всем отраслям экономики (промышленности) по всем муниципальным образованиям;

Γ_j – прогнозируемый (отчетный) объем всех налоговых доходов, закрепленных за муниципальными образованиями, по j -й отрасли экономики (промышленности);

Γ – прогнозируемый (отчетный) объем всех налоговых доходов, закрепленных за муниципальными образованиями, по всем отраслям экономики (промышленности).

При этом в целях обеспечения наиболее стабильного распределения финансовой помощи рекомендуется использовать отчетные данные для определения налогового потенциала за несколько периодов (лет).

Налоговый потенциал может оцениваться также по видам налогов, если можно выделить и оценить косвенные показатели налоговой базы по этим налогам в разрезе муниципалитетов. Можно предложить перечень показателей, которые могут использоваться для оценки косвенной налоговой базы по отдельным налогам (табл. 18.2). Обязательным условием применения данных показателей является наличие данных в разрезе муниципальных образований.

Налоговый потенциал по видам налогов оценивается исходя из предположения, что имеющаяся на территории муниципального образования налоговая база используется со средней по региону эф-

Таблица 18.2

**Показатели, используемые для оценки налогового потенциала
по отдельным налогам**

Налог	Рекомендуемый показатель для оценки налоговой базы¹
налог на доходы физических лиц	фонд оплаты труда, среднедушевые доходы населения
земельный налог	кадастровая стоимость земель
единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности	количество физических показателей по видам деятельности (площадь торговых площадей и предприятий общественного питания, количество торговых мест, количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов, количество занятых в сфере бытовых услуг)
единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	объем производства малых предприятий, объем розничного товарооборота (в том числе по категориям продукции)
транспортный налог	количество транспортных средств, среднедушевые доходы населения
налог на имущество физических лиц	инвентаризационная стоимость имущества физических лиц, среднедушевые доходы населения
единый сельскохозяйственный налог	объем выпуска сельскохозяйственной продукции
налог на имущество организаций	стоимость основных фондов, стоимость имущества
налог на прибыль организаций	объем прибыли, объем выручки, объем выпуска промышленной продукции
налог на игорный бизнес	количество игровых столов, автоматов, тотализаторов и букмекерских контор, среднедушевые доходы населения, численность городского населения
акцизы на алкогольную продукцию, пиво	объем производства алкогольной продукции и пива, объем розничной продажи алкогольной продукции, пива
акцизы на нефтепродукты	объем реализации нефтепродуктов, объем промышленного производства
налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых	объем добычи общераспространенных полезных ископаемых, стоимость общераспространенных полезных ископаемых
налог на добычу прочих полезных ископаемых	объем добычи прочих полезных ископаемых, стоимость прочих полезных ископаемых

фективностью (с одной единицы измерения, в которых выражена налоговая база, собирается одинаковый объем налога). Для этих налогов налоговый потенциал оценивается путем умножения показа-

теля, выбранного в качестве налоговой базы на среднюю репрезентативную налоговую ставку. Средняя по субъекту Российской Федерации репрезентативная налоговая ставка рассчитывается как среднее по всем муниципальным образованиям соотношение между прогнозируемыми налоговыми сборами и налоговой базой данного налога.

$$НП_{ij} = НБ_{ij} \times \frac{ПД_j}{НБ_j} ,$$

где $НП_{ij}$ – налоговый потенциал муниципального образования по налогу ;

$НБ_{ij}$ – налоговая база налога в муниципальном образовании в прогнозном году;

$ПД_j$ – суммарный по субъекту Российской Федерации прогноз поступлений по налогу в бюджеты всех муниципальных образований данного типа;

$НБ_j$ – суммарная по субъекту Российской Федерации налоговая база налога ;

Таким образом, налоговый потенциал по всем видам налогов в целях данного расчета будет определяться по формуле:

$$НП_i = \sum_j НП_{ij} ,$$

где $НП_i$ – сумма налоговых потенциалов по видам налогов в муниципальном образовании i (объем налогового потенциала).

Важно отметить, что расчет не должен быть чрезмерно сложным. Например, при использовании оценки налогового потенциала на основе общих агрегированных показателей не следует применять отдельный учет значительного количества отраслей экономики и промышленности, особенно если учесть, что для большинства из них уровни налоговой нагрузки практически не отличаются. Также и применение метода репрезентативных налоговых ставок совсем не обязательно подразумевает оценки каждого вида налога, тем более если его доля в налоговых доходах муниципальных образований незначительна.

18.5. Налоговый паспорт как инструмент оценки налогового потенциала региона и муниципальных образований

Повысить качество налогового планирования и оценки налогового потенциала территории помогает использование различных инструментов. Одним из аналитических инструментов, с 2001 г. применяемым в практической деятельности налоговых органов, является Налоговый паспорт территории. Опыт использования Налогового паспорта в течение ряда лет подтверждает его необходимость и значимость.

В настоящее время Налоговый паспорт как информационно-аналитический инструмент формируется налоговыми органами на всех уровнях власти: федеральном, окружном и региональном. Ведутся работы по разработке Налогового паспорта муниципального образования. В связи с этим правомерно говорить о Налоговом паспорте Российской Федерации, федерального округа, субъекта Российской Федерации и муниципального образования (рис. 18.2).



Рис. 18.2. Виды налоговых паспортов по уровням управления

Налоговый паспорт – это документ, в котором приводится комплексная характеристика налогового потенциала и налоговой нагрузки территории (например, региона). Он позволяет оценивать существующую налоговую базу региона, уровень налоговой нагрузки в разрезе отдельных видов налогов в динамике, разрабатывать прогноз поступления налогов и сборов на перспективу как в условиях действующего налогового законодательства, так и с учетом его возможного изменения.

Практическое внедрение налоговых паспортов регионов означает начало качественно нового этапа в совершенствовании налогово-

го планирования в Российской Федерации, направленное на внесение определенности в систему межбюджетных отношений, открытости и прозрачности межбюджетных потоков.

Налоговый паспорт в первую очередь ориентирован на нужды государственных органов власти федерального и регионального уровней. Он позволяет адекватно оценивать ситуацию в экономико-налоговой сфере страны и принимать соответствующие решения, направленные на повышение собираемости налогов и сборов. Вместе с тем он может быть интересен и налогоплательщикам с точки зрения оценки финансового и инвестиционного потенциала региона.

Информационная база Налогового паспорта региона создает основу для расчета налогового потенциала и совокупного дохода, отражает возможности экономического роста региона и соответствующего роста налоговых поступлений, что имеет важное значение для своевременного и обоснованного составления регионального бюджета, а также определения путей перераспределения средств между бюджетами разных уровней в целях выравнивания бюджетной обеспеченности. По своей сути система налоговых паспортов, охватывающая все уровни власти, представляет собой динамически развивающуюся информационно-аналитическую базу формирования более обоснованных налогов и сборов, ставок и нормативов отчислений в бюджеты каждого уровня власти.

Структура Налогового паспорта региона включает тринадцать разделов, отражающих полный набор необходимых показателей по важнейшим позициям расчета налоговой базы (табл. 18.3).

Таблица 18.3

Структура Налогового паспорта региона

Раздел 1	Социально-экономическая характеристика региона
Раздел 2	Основные показатели налоговой базы по администрируемым доходам
Раздел 3	Льготы по отдельным администрируемым доходам
Раздел 4	Основные показатели контрольной работы налоговых органов
Раздел 5	Поступления основных администрируемых доходов в структуре консолидированного бюджета Российской Федерации

Раздел 6	Поступления администрируемых доходов в государственные внебюджетные фонды
Раздел 7	Поступления администрируемых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в структуре основных видов экономической деятельности
Раздел 8	Задолженность по налогам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации
Раздел 9	Задолженность по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и платежам в государственные внебюджетные фонды
Раздел 10	Задолженность по налогам и сборам по основным видам экономической деятельности
Раздел 11	Показатели налоговой нагрузки
Раздел 12	Показатели налоговой нагрузки по отдельным видам экономической деятельности
Раздел 13	Оценка и прогнозирование поступлений отдельных налогов

Система показателей, используемых в каждом из разделов Налогового паспорта, по возможности построена с учетом их динамики за определенный период, что позволяет определить тенденцию и значимость воздействия отдельных факторов на налоговые характеристики субъекта Российской Федерации. Целесообразность использования большинства показателей, включенных в разделы Налогового паспорта, в достаточной мере апробирована на практике и, несомненно, подтверждает его содержательность и состоятельность как инструмента налогового прогнозирования и планирования. Остановимся на содержании основных разделов налогового паспорта.

В разделе 1 Налогового паспорта приводятся показатели, позволяющие судить об экономическом потенциале региона. Это ВРП, индекс физического объема ВРП (в процентах к предыдущему году), индекс потребительских цен (декабрь в процентах к декабрю предыдущего года), сальдированный финансовый результат предприятий, площадь территории региона, среднегодовая численность постоянного населения, структура населения (удельный вес городского населения, численность экономически активного населения, его среднегодовая численность и удельный вес), среднемесячная заработная плата, количество налогоплательщиков (организаций и индивидуальных предпринимателей), объемы производства по видам экономической дея-

тельности (обрабатывающие производства, добыча полезных ископаемых, сельское хозяйство, строительство, розничная торговля и др.), инвестиции в основной капитал, показатели внешнеторгового оборота (экспорт и импорт) в рублях и в долларах США, кредиторская и дебиторская задолженность (в том числе просроченная), число прибыльных и убыточных предприятий (их доля в общей численности предприятий), реальные денежные доходы населения (в процентах к предыдущему году), годовой фонд заработной платы наемных работников, сумма просроченной задолженности по заработной плате.

Выбор приведенных показателей, позволяющих получить характеристику социально-экономического развития региона, не случаен. Так, показатели занятости и уровня доходов населения позволяют объяснить изменения в формировании доходов региональных и местных бюджетов за счет налога на доходы физических лиц.

В разделе 2 Налогового паспорта приведены сведения об основных элементах, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, единому социальному налогу, налогу на добавленную стоимость, налогу на имущество организаций, налогу на добычу полезных ископаемых, земельному налогу, транспортному налогу, налогу на игорный бизнес, налогу на имущество физических лиц, налогам, уплачиваемым при применении специальных налоговых режимов и сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Анализ динамики элементов, формирующих налоговую базу, позволяет делать выводы об эффективности механизма исчисления конкретного налога, необходимости совершенствования налогового администрирования и т.п.

Показатели данного раздела позволяют рассчитать налоговую базу как по отдельным налогам, так и совокупный налоговый потенциал субъекта Российской Федерации.

Раздел 3 Налогового паспорта дополняет сведения предыдущего раздела информацией о выпадающих доходах бюджетной системы в результате предоставления налоговых льгот по отдельным федеральным (налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых), региональным (налогу на имущество организаций, транспортному налогу) и местным налогам (земельному налогу и налогу на имущество физических лиц). Показатели данного

раздела позволяют количественно оценить величину предоставленных налогоплательщикам налоговых льгот и, следовательно, потери соответствующих бюджетов.

В отдельный раздел 4 Налогового паспорта выделены показатели результатов контрольной работы налоговых органов, содержащие следующие данные: дополнительные начисления по результатам налоговых проверок, в том числе по выездным налоговым проверкам, количество проведенных выездных проверок организаций и физических лиц, в том числе выявивших нарушения, уровень результативности выездных проверок. Данная информация отражает усилия налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, а также уровень и масштабы нарушений налогоплательщиками установленного порядка исчисления и уплаты налогов и сборов.

Разделы 5 и 6 Налогового паспорта содержат подробные сведения о поступлении налогов и сборов в бюджетную систему, в том числе по уровням бюджетной системы. Показатели налоговых поступлений представлены в разрезе консолидированного, федерального, регионального и местных бюджетов по отдельным видам налогов и сборов. Представленные данные позволяют не только проводить анализ динамики поступлений отдельных налогов, но и структурный анализ налоговых поступлений консолидированного, федерального, регионального и местных бюджетов. Роль конкретных налогов в формировании доходов бюджетов различных уровней может быть использована при оценке зависимости устойчивости бюджетных доходов в условиях изменений налогового законодательства.

В разделе 7 Налогового паспорта представлена структура поступлений налогов и сборов по основным видам экономической деятельности (обрабатывающие производства, добыча полезных ископаемых, сельское хозяйство, строительство, транспорт и связь, торговля и др.) в разрезе основных видов налогов: федеральных (в том числе по отдельным налогам), региональных, местных и налогов со специальным налоговым режимом. На основании информации данного раздела могут быть осуществлены расчеты, позволяющие оценить зависимость формирования налоговых доходов консолидированного бюджета от налоговых поступлений предприятий отдельных видов экономической деятельности, а также особенности режима

налогообложения в указанных отраслях. Сведения данного раздела могут быть использованы при расчете налоговой нагрузки в зависимости от вида экономической деятельности.

В разделах 8 и 9 Налогового паспорта предусматривается отражение задолженности по налогам и сборам в консолидированный бюджет по федеральным (в том числе по налогу на прибыль организаций, НДС, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на доходы физических лиц, акцизам), региональным и местным налогам, а также единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Представлены показатели по структуре совокупной задолженности по видам налогов, платежей (по налоговым платежам, пеням и налоговым санкциям) и возможности взыскания (недоимка, приостановленные и отсроченные платежи). Представленные данные отражают значения на начало отчетного года и изменение за период.

В сопоставлении с данными разделов 5 и 6 сведения о задолженности позволяют оценить уровень соблюдения налогоплательщиками платежной дисциплины и оценить резервы увеличения поступлений в бюджетную систему.

В разделе 10 Налогового паспорта сведения о задолженности по налогам и сборам представлены по основным видам экономической деятельности. По каждому виду экономической деятельности представлены общая сумма задолженности, а также ее структура по возможности взыскания (недоимка, приостановленные и отсроченные платежи). Показатели данного раздела позволяют проводить структурный анализ задолженности по видам экономической деятельности и дополняют информацию разделов 7 и 8.

В разделе 11 Налогового паспорта отражаются показатели налоговой нагрузки в консолидированный бюджет (в том числе в федеральный и консолидированный бюджет субъекта РФ). В разделе приводятся относительные показатели налоговой нагрузки валового регионального продукта по налоговым доходам, администрируемым налоговыми органами, в том числе по отдельным видам налогов. Абсолютным показателем налоговой нагрузки является сумма поступлений налогов и сборов в расчете на душу населения региона.

Это ключевой раздел Налогового паспорта, который отражает

обобщающие показатели влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие региона.

Раздел 12 Налогового паспорта включает дополнительные показатели налоговой нагрузки по отдельным видам экономической деятельности (обрабатывающие производства, добыча полезных ископаемых, производство и распределение электроэнергии, газа и воды, строительство). Показатели налоговой нагрузки представлены как величина налоговых поступлений в копейках в расчете на 1 рубль объема отгруженных товаров, выполненных работ и услуг. Представлены сведения как в целом по налогам и сборам, поступающим в консолидированный бюджет, так и в разрезе важнейших налогов (налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых). Таким образом, информация данного раздела дополняет сведения раздела 11.

Завершающим является раздел 13 Налогового паспорта, содержащий оценки и прогнозные расчеты поступлений по отдельным налогам на последующие периоды. В зависимости от вида налога и располагаемой информации оценка и прогнозирование осуществляется на основе экстраполяции налоговых поступлений, прогноза изменения налоговой базы или иных экономических показателей развития региона. Оценка и прогнозирование поступлений проводятся по налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых, налогам на имущество организаций и физических лиц, налогу на доходы физических лиц и налогу на игорный бизнес.

Таким образом, **Налоговый паспорт** как документ, содержащий комплексную характеристику налогового потенциала и налоговой нагрузки, достаточно широко используется на уровне регионов (субъектов Федерации). Однако он носит большей частью обобщающий, описательный характер.

Попытки разработки **налоговых паспортов местного уровня** также уже предпринимались. Например, Правительством Республики Бурятия на основании Распоряжения от 30 мая 2000 г. № 512-р была утверждена форма налогового паспорта района (города), с рекомендацией введения в него данных по крупным бюджетобразующим организациям. Аналогичный паспорт принят и в Кемеровской области (Распоряжение Администрации Кемеровской области от 24 июня 2003 г. № 662-р).

Сложность практического применения имеющихся наработок на местном уровне заключается в использовании показателей, которыми не располагают органы местного самоуправления.

Поэтому необходимо формировать Налоговый паспорт по типам муниципальных образований, включая в него максимально достоверную и полностью характеризующую все аспекты формирования налоговых доходов местных властей информацию. При выполнении такого требования Налоговый паспорт может стать эффективным инструментом налогового планирования в частности и комплексного социально-экономического планирования в целом. Степень детализации данных паспорта должна позволять оценивать величину налоговых поступлений как в рамках действующего налогового законодательства, так и с учетом возможных его изменений.

Для сбора такой информации на местном уровне необходима организация мониторинга системы местного налогообложения. Помимо формирования и поддержания информационного ресурса о налоговой базе и объектах налогообложения по местным налогам, такой мониторинг позволит проводить также оценку эффективности всех принятых решений в налоговой сфере, в результате чего будет единая целостная картина системы местного налогообложения.

Собранная при этом информация необходима как для планирования и прогнозирования социально-экономического развития муниципальных образований, так и для эффективного взаимодействия налоговых органов и органов местного самоуправления в целях повышения качества администрирования местных налогов. В целом концептуальная модель организации мониторинга должна выглядеть следующим образом (рис. 18.3). Очевидно, что в рамках такого подхода формирование налогового паспорта становится полноценным элементом всей системы управления местным развитием.

Основные структурные элементы предлагаемого мониторинга (используемые методы, периодичность, информационная база) зависят от субъективных факторов социально-экономического развития того или иного муниципалитета, но в целом могут быть представлены следующим образом (табл. 18.4).

Результаты мониторинга и собранные данные являются основанием для формирования Налогового паспорта муниципалитета. При

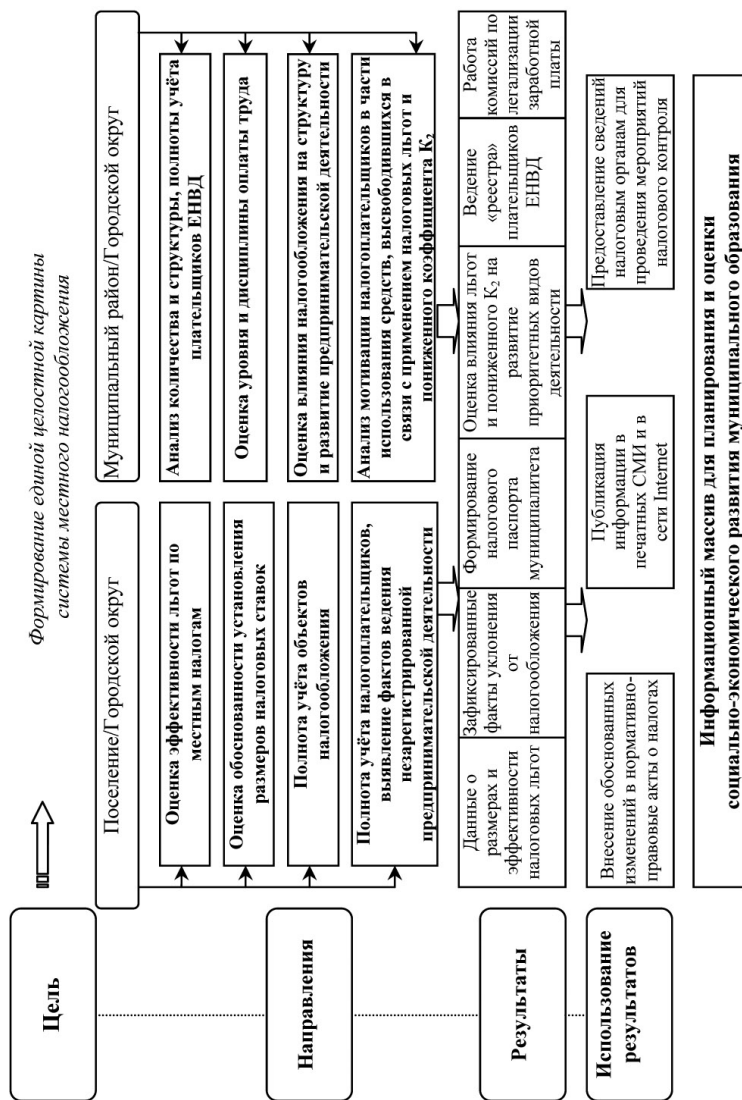


Рис. 18.3. Алгоритм экономического мониторинга местного налогообложения

Таблица 18.4

Элементы мониторинга местного налогообложения

Направления мониторинга	Применяемые методы, информационная база	Периодичность проведения, ответственные структуры
Оценка эффективности льгот по местным налогам	<ul style="list-style-type: none"> - инвентаризация льгот; - учет количества льготников – физических лиц и организаций; 	По итогам налогового периода (календарного года)
Оценка обоснованности установления размеров налоговых ставок	<ul style="list-style-type: none"> - разработка и использование формальных методик оценки эффективности; - анкетирование целевых льготуемых групп налогоплательщиков; - данные статистической налоговой отчетности по формам 	Финансовые и экономические отделы администраций с привлечением комитетов представительных органов
Полнота учета объектов налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> - подворовые обходы; - данные похозяйственного учета 	Экономические отделы администраций
Полнота учета налогоплательщиков, выявление фактов ведения незарегистрированной предпринимательской деятельности	<ul style="list-style-type: none"> - наблюдение; - сбор сведений из внешних источников 	Постоянно, с составлением ежемесячных и ежеквартальных отчетов о работе Экономические отделы администраций
Анализ количества, структуры и полноты учета плательщиков ЕНВД	<ul style="list-style-type: none"> - анализ внутренней информации о плательщиках ЕНВД; - оценка обоснованности установления корректирующего коэффициента K_2 и перевода на ЕНВД отдельных видов деятельности; - обследование хозяйствующих субъектов; - данные статистической налоговой отчетности 	В течение года, с составлением ежеквартальных и полугодовых отчетов Экономические отделы администраций во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти
Оценка уровня и дисциплины оплаты труда	<ul style="list-style-type: none"> - анализ и сопоставление данных о заработной плате из различных источников; - данные статистической налоговой отчетности 	Ежемесячно, с составлением квартальных отчетов о работе Экономические отделы администраций во взаимодействии с Федеральными органами исполнительной власти

Направления мониторинга	Применяемые методы, информационная база	Периодичность проведения, ответственные структуры
Оценка влияния налогообложения на структуру и развитие предпринимательской деятельности	- анкетирование целевых групп (работодателей, предпринимателей, главных бухгалтеров); - данные статистической налоговой отчетности	Ежегодно: Финансовые и экономические отделы администраций с привлечением комитетов представительных органов, с привлечением научной общественности, некоммерческих объединений и партнерств налогоплательщиков
Анализ мотивации налогоплательщиков в части использования средств, высвободившихся в связи с применением налоговых льгот и пониженного коэффициента K_2		

этом Налоговый паспорт муниципального района (городского округа) должен содержать:

- 1) данные о количестве налогоплательщиков ЕНВД, осуществляющих деятельность на территории района;
- 2) данные о количестве физических показателей, используемых при расчете ЕНВД (площадь стоянок, количество торговых точек и объектов общественного питания с делением их по видам, типам и указанием площади, количество предприятий бытового обслуживания и численность занятых в оказании бытовых услуг, количество размещенных на территории объектов наружной рекламы и т.д.);
- 3) данные о количестве плательщиков единого сельскохозяйственного налога;
- 4) данные о налоговой базе по единому сельскохозяйственному налогу;
- 5) данные о налоговой базе и сумме начислений по налогу на доходы физических лиц.

Паспорт поселения (городского или сельского), помимо данных о налоговой базе и сумме начислений по налогу на доходы физических лиц, должен содержать сведения о количестве, кадастровой стоимости и правообладателях земельных участков и количестве зданий, помещений, сооружений, находящихся в собственности физических лиц, с указанием их инвентаризационной стоимости. В паспорте также должны фиксироваться сведения о количестве налогоплатель-

щиков, которым предоставлены льготы по местным налогам, и количестве льготлируемых объектов налогообложения.

Полный учет налогооблагаемой базы позволит представительным органам муниципальных образований установить ставки налога на строения, помещения и сооружения, дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям, а также установить налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками в конкретной привязке к качеству собственной налогооблагаемой базы. Предлагаемая форма налогового паспорта поселения (городского округа в части местных налогов) приведена в приложении № 2.

Своевременное систематическое аккумулирование информации в Налоговом паспорте как едином документе позволит сократить временные затраты, необходимые для планирования налоговых доходов муниципального образования.

Глава 19. Планирование и прогнозирование налоговых доходов муниципальных образований

19.1. Методика и направления анализа налоговых поступлений

Анализ налоговых поступлений в бюджетную систему можно охарактеризовать как подсистему налогового администрирования, представляющую собой относительно самостоятельную функцию налоговых органов по изучению и оценке объемов, динамики и структуры налоговых поступлений в бюджетную систему и государственные внебюджетные фонды во взаимосвязи с оценкой состояния и развития социально-экономического положения страны, территорий, крупнейших и бюджетообразующих налогоплательщиков под воздействием происходящих изменений в налоговой политике, законодательстве о налогах и сборах, мотивации поведения налогоплательщиков.

Содержание анализа определяется его целями и задачами. Можно

сформулировать следующий перечень **задач анализа налоговых поступлений**, характерный для всех уровней налоговых органов¹ :

- осуществить контроль за выполнением планов, прогнозов налоговых поступлений в бюджетную систему, полнотой использования налогового потенциала;

- выявить тенденции в поступлении налогов в целом по администратору налоговых доходов за определенный период времени;

- определить факторы, повлиявшие на фактическое поступление в сравнении с начисленным объемом по отдельным видам налогов в разрезе видов экономической деятельности за отчетный период;

- установить причины недопоступления начисленных налогов (по видам налогов и в разрезе видов экономической деятельности, категорий налогоплательщиков);

- сравнить намечаемое и фактическое поступление налогов в связи с изменением налогового законодательства;

- оценить эффективность принятых налоговыми органами различных мер, направленных на увеличение поступлений налогов и сборов (совершенствование взаимодействия с налогоплательщиками, улучшение методик камеральных проверок и т.п.);

- оценить в целом деятельность налоговых органов (нижестоящих) по мобилизации налоговых поступлений;

- формирование информационной базы для прогнозирования и планирования налоговых поступлений: динамических рядов, регрессионных моделей и др.

Процесс анализа налоговых поступлений должен соответствовать определенным методологическим принципам, присущим экономическому анализу: научный характер, комплексность и системный подход, объективность, действенность, систематичность и эффективность. Данные принципы широко освещены в специальной литературе по экономическому анализу² .

В анализе налоговых поступлений широко используется метод структурного исследования, в частности изучается структура:

¹ См.: *Архипцева Л.М.* Анализ налоговых поступлений // *Налоги и налогообложение*. 2008. № 5. С. 70.

² См.: *Савицкая Г.В.* Экономический анализ: Учебник. М.: Новое знание, 2006. С. 8, 9.

- налоговых поступлений по уровням бюджетной системы (консолидированный бюджет страны, федеральный бюджет, консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации; республиканские, областные и краевые бюджеты, бюджеты муниципальных образований);

- поступлений по видам и группам налогов (прямые и косвенные; имущественное налогообложение и налогообложение доходов; налоги в сфере природопользования и др.);

- налоговых поступлений в разрезе видов экономической деятельности, отраслей;

- поступлений налогов и сборов от субъектов: организаций, физических лиц;

- налоговых поступлений в территориальном разрезе (по субъектам Российской Федерации, федеральным экономическим округам, муниципальным образованиям).

Метод факторного анализа представляет собой декомпозицию изменения объема поступлений налогов и сборов по сравнению с базовым периодом по факторам, определившим это изменение. Этот метод ставит целью объяснить текущую динамику налоговых поступлений исходя из текущих макроэкономических тенденций и выявить причины изменения объема поступлений налогов и сборов по сравнению с базовым периодом. В основе пофакторного анализа лежит задача моделирования налоговых поступлений, которая в значительной степени сводится к моделированию динамики базы налогообложения в зависимости от различных макро- и микроэкономических параметров. При этом наиболее важным является оценка воздействия экономической активности на налоговые поступления, то есть рассмотрение показателей, непосредственно влияющих на базу налогообложения, а соответственно и на уровень поступлений. Основой подхода к пофакторному анализу служит выявление объективных (изменение результатов экономической деятельности, изменение налогового законодательства и др. факторов) и субъективных факторов (поведение налогоплательщиков, должностных лиц налоговых органов).

Метод использования интегральных показателей в общем виде состоит в обосновании таких показателей и разработке методики их исчисления.

Анализ налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации (субъекта Российской Федерации) основывается на информационной базе, содержащей данные об объеме поступлений налогов и сборов по уровням бюджетной системы, видам налогов, отраслям, задолженности по налоговым платежам, пеням и налоговым санкциям в разрезе видов налогов, отраслей в целом по Российской Федерации (субъекту Российской Федерации), данные о налоговой базе основных видов налогов и др.

19.2. Методические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений

В современной практике прогнозирования налоговых поступлений и сборов используются следующие подходы:

- детерминистические прогнозы налоговых поступлений;
- прогнозы временных рядов налоговых поступлений;
- прогнозы на основе многофакторных моделей.

Детерминистический подход наиболее часто реализуется через так называемый условный метод прогнозирования налоговых поступлений и метод «налогового калькулятора».

Условный метод используется для получения прогнозных значений агрегированных показателей налоговых поступлений и основывается на получении оценок эластичности налоговых поступлений по базе налогообложения. Под эластичностью понимается процентное изменение налоговых доходов в результате однопроцентного изменения налоговой базы при условии отсутствия изменений в налоговом законодательстве и налоговом администрировании. Наряду с эластичностью для целей прогнозирования рассчитывается показатель гибкости налоговых поступлений, который в отличие от эластичности определяется вне зависимости от того, чем это изменение было вызвано. Предлагаются и другие методы расчета показателей гибкости и эластичности налоговых поступлений от налоговой базы, в частности, с помощью построения регрессионных зависимостей логарифма налоговых доходов от логарифма налоговой базы.

В рамках условных методов прогнозирования выделяют два типа моделей прогнозирования налоговых поступлений: статистические и динамические.

Статистические модели прогнозирования налоговых поступлений ориентированы на учет прямых эффектов воздействия на налоговую базу, в частности, изменения структуры налогов. Информационная поддержка этого типа моделей должна осуществляться на основе данных о налоговых поступлениях по каждому из рассматриваемых типов налогов и их базах. Главная трудность, с которой встречаются на практике при использовании статистических моделей, – это необходимость дифференцированного учета влияния разных факторов на величину налоговых поступлений (изменения совокупного дохода или объема расходов – одна группа факторов и изменения в налоговом законодательстве и налоговом администрировании – другая группа факторов). Другой подход основан на построении скорректированных временных рядов налоговых показателей с учетом изменений в налоговом законодательстве и налоговом администрировании на всем временном интервале.

В динамических моделях учитываются не только прямой эффект воздействия налогооблагаемой базы на объем поступлений, но и сопряженные эффекты, такие как реакция базы налогообложения на изменение структуры налоговой системы и другие. Использование динамических моделей требует большого количества достоверной информации, что существенно ограничивает возможности их практического применения.

Метод «налогового калькулятора» базируется на использовании модели расчета налогового обязательства по конкретному налогу (наиболее часто по налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц), в точности соответствующей законодательству, модели типичного налогоплательщика и модели агрегирования. На основе базы данных индивидуальных отчетов налогоплательщиков отбираются типичные группы налогоплательщиков, определяются их доли в общих налоговых доходах, затем осуществляется расчет налого-

вых обязательств для типичного налогоплательщика из каждой группы с учетом значений возможных темпов их экономического роста. Далее осуществляется агрегирование (объединение по некоторым правилам) индивидуальных прогнозных расчетов. К достоинствам этого метода относится возможность проигрывать различные варианты изменения порядка расчета налогового обязательства и его влияние на поведение разных групп налогоплательщиков и, соответственно, на налоговые поступления. К трудностям реализации и ограничениям этого метода можно отнести: наличие представительного массива достоверных данных по налогоплательщикам (организации или физические лица в зависимости от моделируемого налога), выявление типичных налогоплательщиков (отсутствие единых научно обоснованных правил), выработка правил агрегирования и другое.

Для долгосрочных прогнозов в западных странах применяются и другие подходы. Наибольший интерес в этом плане представляют имитационные и микроимитационные модели, в которых налоговый калькулятор является одним из структурных блоков.

Имитационные модели, включая и микроимитационные, являются классом математических моделей, принципиально отличающихся от аналитических тем, что ЭВМ в их реализации играет основную роль. Микроимитационная модель может быть определена как некоторая вычислительная процедура, формализовано описывающая изучаемый объект и имитирующая его поведение. При её составлении не требуется упрощать описание исследуемого явления, объекта, отбрасывая порой даже существенные детали, как это бывает при аналитическом моделировании. В микроимитационной модели сохраняются логическая структура исследуемого явления, последовательность его протекания.

В России, к сожалению, эти модели еще не получили должного распространения в налоговой сфере в значительной мере из-за трудностей, связанных с информационной поддержкой модельных расчетов, требующих сбора значительных массивов данных. Однако постоянно растущая степень автоматизации процедур обработки первичной налоговой документации открывает новые возможнос-

ти для внедрения такого эффективного инструмента, каким являются микроимитационные модели. Более того, модульный принцип построения моделей данного типа позволяет использовать их для оценки последствий изменения условий налогового производства по какому-либо конкретному налогу, что важно для расчета выпадающих доходов бюджета и выработки решений по их компенсации.

Прогнозы временных рядов налоговых поступлений осуществляются на основании их собственной динамики с использованием скользящего среднего метода, метода двойного экспоненциального сглаживания, модели авторегрессии и скользящего среднего. Прогноз с помощью этих методов и моделей строится на основе использования предыдущих значений одной переменной, в частности, в налоговом планировании – показателя налоговых поступлений. Сдвиги в динамике временных рядов, связанные с изменениями в налоговом законодательстве или с какими-то иными крупными изменениями, могут быть учтены с помощью специального приема – введения в модель фиктивных переменных.

Прогнозы налоговых переменных с использованием нескольких переменных позволяют учесть одновременно несколько факторов, влияющих на их величину. Считается, что многофакторные модели при всем прочем обеспечивают более точный прогноз.

Примером могут служить построенные в Швеции факторные модели прогнозирования поступлений по таким крупным классификационным группам, как косвенные и прямые налоги. В прогнозной модели косвенных налогов в качестве факторов (объясняющих переменных) были взяты: общая сумма прибыли (X_1); фонд амортизационных отчислений (X_2); фонд заработной платы (X_3) и валовые вложения в основной капитал (X_4). Уравнение, на основе которого осуществлялось прогнозирование поступления косвенных налогов (Y_K), имело следующий вид:

$$Y_K = -39,068 - 0,143X_1 + 0,227X_2 + 0,996X_3 + 0,694X_4.$$

В модели прямых налогов (Y_K) использовались те же факторы (X_2, X_3, X_4), но в качестве объясняющей переменной X_1 выступала сумма косвенных налогов.

При использовании для целей прогнозирования многофакторных моделей следует иметь в виду, что приходится предварительно прогнозировать объясняющие переменные с использованием разных методик.

В российских условиях, характеризующихся нестабильностью условий налогового производства, недостаточностью информационной прогнозной базы (относительно короткие ретроспективные временные ряды), получить удовлетворительные по корректности результаты прогнозов эконометрическими методами на среднесрочную и долгосрочную перспективы пока еще затруднительно.

Плодотворным представляется применение сценарного метода прогнозирования, когда на основе количественной и качественной информации разрабатываются альтернативные картины будущего социально-экономического развития страны, региона или территории, и на этой основе просчитывается налоговый потенциал по каждому сценарию.

При оценке последствий для бюджетной системы перехода на единую налоговую ставку НДС в размере 12% Минфин России рассматривал три сценария:

1-й сценарий предполагает, что в результате снижения ставки НДС цены снизятся на величину снижения ставки (всю выгоду от снижения ставки получают потребители). Такая ситуация характерна для рынков совершенно эластичного предложения или неэластичного спроса;

2-й сценарий (наиболее вероятный) предполагает, что цены снизятся на половину величины снижения ставки (т.е. выгоды от снижения ставки потребители и производители разделят между собой поровну);

3-й сценарий предполагает, что цены останутся без изменений (рынки совершенно эластичного спроса или неэластичного предложения), а весь выигрыш от снижения ставки НДС получают производители.

Результаты проведенных расчетов бюджетных потерь в условиях 2009 г. по каждому сценарию представлены ниже (табл. 19.1).

Таблица 19.1

**Оценка бюджетных потерь от снижения ставки НДС до 12 % в условиях
экономических показателей 2009 г.**

Показатель	1-й сценарий		2-й сценарий		3-й сценарий	
	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП
Выпадающие доходы бюджета в результате снижения ставки НДС	-949,3	-1,84%	-949,3	-1,84%	-949,3	-1,84%
Дополнительные поступления в бюджет от налогов:						
Налог на прибыль	228,9	0,44%	149,6	0,29%	70,2	0,14%
ЕСН и взносы в социальные фонды	202,2	0,39%	142,1	0,28%	82,0	0,16%
НДФЛ	114,3	0,22%	80,3	0,16%	46,4	0,09%
Чистое изменение налоговых поступлений в бюджет вследствие снижения ставки НДС	-403,9	-0,78%	-577,4	-1,12%	-750,8	-1,46%

В зависимости от поставленных целей налоговое прогнозирование может проводиться различными методами. Однако все расчеты должны учитывать следующие составляющие:

- фоновый уровень поступлений;
- сезонную составляющую их изменений;
- событийную составляющую (например, варианты развития политической ситуации, изменений в налоговом законодательстве)
- остаточную составляющую, включающую возможные неучтенные факторы.

Сложность планирования и прогнозирования налоговых поступлений в бюджетную систему обусловлена необходимостью прогнозирования каждой составляющей налоговых поступлений. Как известно, в составе налоговых поступлений входят как текущие налоговые платежи, так и платежи в счет погашения задолженности прошлых лет (которые также могут включать разнородные платежи, например, платежи по выполнению графика реструктуризации, платежи, поступающие при взыскании налога за счет имущества налогоплательщика), а также платежи по суммам, доначисленным в ходе контрольной работы налоговых органов. При этом последние две группы налоговых поступ-

лений в свою очередь могут включать платежи по уплате налогов (сборов), пени и штрафы.

Таким образом, объем налоговых поступлений за тот или иной период может быть определен следующим образом:

$$НП = ТП(Н) + ПЗ(Н, П, Ш) + ПКР(Н, П, Ш),$$

где *НП* – налоговые поступления, *ТП* – платежи по текущим налоговым платежам, *ПЗ* – платежи в счет погашения задолженности, *ПКР* – платежи по суммам, доначисленным в ходе контрольной работы; *Н* – платежи по уплате налогов, *П* – платежи по уплате пеней, *Ш* – платежи по уплате штрафов.

Для полного и всестороннего выявления прогнозных величин налоговых поступлений необходимо определение каждой группы платежей, что требует от органа, осуществляющего прогнозирование, соответствующей работы.

Как показывает анализ налоговой статистики, наибольшую долю поступлений обеспечивают текущие налоговые платежи. Для их определения может быть использован подход, основанный на определении прогнозируемых значений текущих налоговых обязательств и уровня собираемости.

Другой особенностью налогового планирования и прогнозирования является необходимость учета «временных» особенностей налоговых поступлений. Планирование налоговых поступлений ориентируется на бюджетный год, а уплата основных сумм налогов и сборов осуществляется, как правило, по истечении налогового периода, таким образом, складывается ситуация, когда в первые месяцы года в бюджет поступают налоги, рассчитанные по итогам прошлого года (налогового периода).

При изменении налогового законодательства в части порядка исчисления и уплаты налогов (изменение налоговой базы, ставок, налоговых льгот, сроков уплаты и т.д.) по таким налогам как: налог на прибыль организаций, налог на имущество предприятий и другие налоги, исчисленные по новым правилам (в соответствии с изменениями в законодательстве), начнут поступать в бюджет только со 2 квартала.

Прежде чем приступить к оценке и прогнозу (планированию) налоговых поступлений, необходимо провести всесторонний и много-

факторный анализ имеющихся фактических данных о налоговой базе, поступлениях в бюджетную систему, а также проанализировать тенденции, складывающиеся в социально-экономическом развитии.

Методика прогнозирования каждого отдельного налога основана на использовании следующих принципиальных подходов:

- 1) прогнозирование налоговых поступлений на основе индексирования налоговых доходов предыдущих периодов;
- 2) построение краткосрочных прогнозов налоговых поступлений на основе эконометрических моделей;
- 3) построение среднесрочных прогнозов налоговых поступлений на основе структурных моделей.

Первый подход к прогнозированию представляется в значительной степени упрощенным по сравнению с остальными вариантами методики. Он основан на экстраполяции на плановый период фактических данных о налоговых поступлениях в предыдущий период с учетом прогноза инфляции.

В основе второго подхода лежит построение эконометрических моделей налоговых поступлений, которые принято делить на экстраполяционные и макроэкономические. В группе экстраполяционных моделей основное внимание уделяется интегрированным моделям авторегрессии с ошибками в форме скользящего среднего (ARIMA) с возможным включением детерминированного тренда. Основной недостаток, ограничивающий применение методов экстраполяции, – их «автономность»: прогнозы базируются на предположении о неизменности выявленных тенденций в будущем и не учитывают сценарные условия перспективного социально-экономического развития.

Макроэкономические модели с несколькими переменными позволяют получить оценку взаимосвязи между экономическими индикаторами, в том числе описать функциональную зависимость налоговых поступлений от различных макроэкономических показателей, определяющих величину налоговой базы и отражающих изменения поведенческой стратегии налогоплательщиков. Применение этого класса моделей позволяет выявить конкретные факторы, влияющие на уровень прогнозной оценки поступления налогов.

Методики компонентного прогнозирования, разработанные на основании структурного подхода, позволяют учесть изменение как

налоговой базы, так и ставок налога, применяемых к разным компонентам базы в зависимости от некоторого набора макроэкономических переменных. Реализация методики прогнозирования налогов и сборов в бюджетную сферу России на основе структурного подхода основывается на фактических данных о значениях показателей налоговой отчетности, т.е. о налоговых поступлениях прошедших периодов, базе налога и ее компонентах, а также о прогнозных значениях макроэкономических показателей.

Использование структурной модели позволяет получить достаточно качественные среднесрочные прогнозы налоговых поступлений в бюджетную систему даже при условии неполной статистической информации. Однако необходимо учитывать, что по ряду объективных причин (поведенческие реакции налогоплательщиков на изменения законодательства, значительные поступления по результатам контрольных мероприятий, реализации обеспечительных мер к отдельным налогоплательщикам и др.) может возникать существенное отклонение фактических поступлений от прогнозируемых.

19.3. Методика планирования поступлений земельного налога

Планирование налоговых поступлений на уровне муниципальных образований имеет свои особенности. Так, в ряде случаев необходимые сведения о социально-экономическом положении муниципальных образований могут быть недоступны. Вместе с тем при прогнозировании поступлений местных налогов в качестве информационной базы могут быть использованы сведения статистической налоговой отчетности о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам (отчет по форме 5-МН), формируемой налоговыми органами в разрезе муниципальных образований.

Порядок взаимодействия органов местного самоуправления с налоговыми органами, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 августа 2004 г. № 410, предусматривает обязанность налоговых органов представлять сведения о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам, формирующим в соответствии с БК РФ доходы местных бюджетов и бюджете-

тов субъектов Российской Федерации финансовым органам местных администраций – по муниципальным образованиям (в том числе финансовым органам муниципальных районов – по поселениям).

В связи с этим прогнозирование налоговых поступлений земельного налога по муниципальному образованию может осуществляться на основании данных статистической налоговой отчетности по форме 5-МН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам» с необходимыми корректировками, учитывающими изменения в составе объектов налогообложения и условиях налогообложения.

В основе расчета используются данные о суммарной кадастровой стоимости земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в пределах конкретного муниципального образования. Сведения о кадастровой стоимости должны корректироваться на предоставляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами муниципальных образований налоговые льготы для определенных категорий налогоплательщиков.

Следует отметить, что поступления земельного налога при прочих равных условиях отличаются постоянством, что объясняется абсолютной недвижимостью объекта налогообложения (земельных участков) и стабильностью налоговой базы.

Стабильность кадастровой стоимости земель определяется неизменностью налоговой базы в течение налогового периода, а также периодичностью проведения кадастровой оценки земель. В соответствии с установленным порядком государственная кадастровая оценка земель проводится не реже одного раза в 5 лет.

В то же самое время при прогнозировании необходимо учитывать возможные изменения в составе и структуре земельных участков, признаваемых объектом налогообложения. В этом случае возможны изменения, как в объекте налогообложения, так и налоговой базе земельного налога.

Так, к изменениям в структуре и составе объектов налогообложения могут привести следующие события:

- выкуп (приватизация) земельных участков, находящихся в государственной и муниципальной собственности, в частную собствен-

ность. В этом случае количество налогоплательщиков и земельных участков, признаваемых объектом налогообложения земельным налогом, увеличится;

- закрепление земельных участков, находящихся в государственной и муниципальной собственности и составляющих казну публично-правового образования за государственными и муниципальными учреждениями или казенными предприятиями. В этом случае увеличится как количество налогоплательщиков, так и земельных участков, признаваемых объектом налогообложения по земельному налогу;

- переоформление юридическими лицами права постоянного бессрочного пользования земельными участками на условиях аренды. В этом случае количество налогоплательщиков и соответственно земельных участков, признаваемых объектом налогообложения по земельному налогу, снизится.

Организации, обладающие земельными участками на праве постоянного бессрочного пользования (за исключением государственных и муниципальных учреждений и казенных предприятий учреждений), в соответствии с п. 2 ст. 3 Федерального закона от 25 октября 2001 г. № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» обязаны до 1 января 2012 г. переоформить это право на право аренды земельных участков или приобрести земельные участки в собственность.

К изменениям в кадастровой стоимости земельных участков, составляющей налоговую базу земельных участков, может привести:

- перевод земельных участков из одной категории в другую. В этом случае порядок методика и порядок проведения кадастровой оценки земель меняется, что приведет к изменению кадастровой стоимости земельных участков;

- изменение вида разрешенного использования земельных участков. Действующий порядок кадастровой оценки земель населенных пунктов предусматривает, что кадастровая стоимость определяется в отношении каждого вида разрешенного использования земельных участков. Поэтому изменение разрешенного использования земельного участка приведет к изменению его кадастровой стоимости;

- проведение очередной кадастровой переоценки земель в соответствии с установленной периодичностью;

- изменение границ муниципальных образований.

Кроме того, в условиях развития земельно-имущественных отношений количество налогоплательщиков земельного налога и объектов налогообложения на протяжении ближайших лет будет иметь тенденцию к увеличению.

Одним из значительных резервов роста налоговой базы по земельному налогу является формирование земельных участков под многоквартирные дома.

В связи с этим прогнозирование поступлений земельного налога в местные бюджеты должно учитывать предпринимаемые и планируемые органами местного самоуправления мероприятия в сфере развития земельного рынка и улучшения инвестиционной привлекательности территории.

Важным показателем, оказывающим влияние на поступление земельного налога, являются установленные налоговым законодательством налоговые льготы. Налоговые льготы по земельному налогу предусмотрены п. 5 ст. 391 и ст. 395 НК РФ. Кроме того, налоговые льготы могут предусматриваться нормативными правовыми актами муниципальных образований. В связи с этим при прогнозировании налоговых поступлений по земельному налогу необходимо определить объекты налогообложения (земельные участки) и соответствующую величину налоговой базы, подпадающих под освобождение от налогообложения, в том числе с учетом изменений в налоговом законодательстве.

Кроме определения налоговой базы для прогнозирования налоговых поступлений необходимо определить среднюю номинальную налоговую ставку по муниципальному образованию. Напомним, что в отношении отдельных категорий земель и определенного использования земельных участков установлены различные налоговые ставки. Так, земли, занятые жилищным фондом, облагаются по максимальной ставке 0,3%, в то время как в отношении иных земельных участков налоговая ставка может составлять 1,5%.

Таким образом, расчет прогнозируемых поступлений земельного налога, с учетом рассмотренных особенностей, может быть произведен следующим образом (табл. 19.2).

Алгоритм планирования поступлений земельного налога

Показатель	Примечание
Кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения	Информация из отчета 5-МН
Налоговая база, используемая для расчета земельного налога	Информация из отчета 5-МН
Кадастровая стоимость земельных участков, не подлежащих налогообложению в связи с предоставлением налоговых льгот	(стр. 1 – стр. 2)
Средняя номинальная ставка земельного налога	Рассчитывается по данным отчета 5-МН
Коэффициент, отражающий изменение состава объектов налогообложения и величины налоговой базы	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
Коэффициент, отражающий изменения в сумме предоставляемых льгот	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
Прогноз суммы земельного налога, начисленного к уплате в местный бюджет	[(стр. 1 × стр. 5 – стр. 3 × стр. 6) × стр. 4]
Коэффициент собираемости земельного налога	Определяется как соотношение суммы поступлений текущих платежей и суммы начисленного налога
Сумма прогнозируемых поступлений с учетом коэффициента собираемости	(стр. 7 × стр. 8)

19.4 Методика планирования поступлений налога на имущество физических лиц

Прогнозирование налоговых поступлений налога на имущество физических лиц должно основываться на сведениях об объектах налогообложения и налоговой базе в пределах соответствующего муниципального образования.

Расчет прогнозируемых поступлений по налогу на имущество физических лиц осуществляется на основе информации об инвентаризационной стоимости объектов недвижимости, являющихся объектом налогообложения.

Следует отметить, что количество объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц в последние годы имеет тенденцию к увеличению, что объясняется приватизацией гражданами квартир. Вероятным является и дальнейшее увеличение количества объектов налогообложения в связи с продлением бесплатной приватизации жилых помещений до 1 марта 2013 г., а также реализацией упрощенного порядка оформления гражданами строений и сооружений в соответствии с Федеральным законом от 30.06.2006 № 93-ФЗ.

Существенное влияние на поступление налога на имущество физических лиц оказывают многочисленные налоговые льготы, предусмотренные Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», которые также могут дополняться нормативными правовыми актами муниципальных образований.

Особенностью определения инвентаризационной стоимости объектов недвижимости является ее ежегодная индексация. Коэффициенты пересчета инвентаризационной стоимости ежегодно утверждаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

К примеру, в Новосибирской области указанные коэффициенты в 2000–2006 гг. устанавливались в следующих размерах (табл. 19.3).

Таблица 19.3

Ежегодные коэффициенты пересчета инвентаризационной стоимости

Год	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Значение	1,26	1,52	1,24	1,12	1,40	1,19	1,37	1,00	1,00	1,00	1,00

Существующая система налоговых ставок предусматривает прогрессивное налогообложение при увеличении стоимости имущества. При этом конкретные размеры налоговых ставок в пределах диапазона стоимости имущества утверждаются муниципальными образованиями. Поэтому при прогнозировании налоговых поступлений налога на имущество физических лиц следует учитывать, что ежегодная индексация инвентаризационной сто-

имости может привести к «переводу» объектов налогообложения в другую группу, подлежащую обложению по более высокой ставке. Однако оценить количество таких объектов достаточно сложно. С целью некоторого упрощения можно рекомендовать использовать в расчетах прогнозируемых налоговых поступлений среднюю номинальную налоговую ставку по муниципальному образованию.

Таким образом, расчет прогнозируемых поступлений налога на имущество физических лиц с учетом рассмотренных особенностей может быть произведен следующим образом (табл. 19.4).

Таблица 19.4

Алгоритм планирования поступлений налога на имущество физических лиц

Показатель	Примечание
Общая инвентаризационная стоимость строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности физических лиц	Информация из отчета 5-МН
Количество строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности физических лиц	Информация из отчета 5-МН
Средняя номинальная ставка налога на имущество физических лиц	Рассчитывается по данным отчета 5-МН
Сумма предоставленных льгот	Информация из отчета 5-МН
Коэффициент, отражающий изменение количества объектов налогообложения	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
Коэффициент индексации инвентаризационной стоимости	Значение показателя берется на соответствующий год. При его отсутствии на момент осуществления прогноза может быть определен экспертным методом
Коэффициент, отражающий изменения в сумме предоставляемых льгот	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок

Показатель	Примечание
Прогноз суммы налога на имущество физических лиц, начисленного к уплате в местный бюджет	(стр. 1 × стр. 6 × стр. 5 × стр. 3 – стр. 4 × стр. 7)
Коэффициент собираемости налога на имущество физических лиц	Определяется как соотношение суммы поступлений текущих платежей и суммы начисленного налога
Сумма прогнозируемых поступлений с учетом коэффициента собираемости	(стр. 8 × стр. 9)

19.5. Методика планирования поступлений налога на доходы физических лиц

Прогнозирование налоговых поступлений по налогу на доходы физических лиц должно основываться на сведениях о доходах граждан, подлежащих налогообложению. Основную долю доходов населения, подлежащих налогообложению, составляет заработная плата. В этой связи методика прогнозирования поступлений налога на доходы физических лиц должна основываться на анализе следующих показателей, плановая оценка которых может браться как из нормативных документов государственных органов, так и производиться самостоятельно, с использованием индексного метода, трендовых методов либо других методов прогнозирования экономических показателей:

- 1) средняя за период оплата труда;
- 2) средняя за период численность работников, занятых в экономике муниципального образования;
- 3) ставки налога;
- 4) фонд оплаты труда (ФОТ);
- 5) часть ФОТ, на которую распространяются льготы;
- 6) часть ФОТ, облагаемая налогом на доходы физических лиц.

Средняя за период численность работников, занятых в экономике муниципального образования, предполагается равной значению данного показателя в предыдущем периоде с учетом ряда возмож-

ных изменений, среди которых важнейшими являются следующие:

- изменение объемов производства продукции и производительности труда;
- трансформация форм собственности предприятий;
- количественный состав предприятий;
- факторы демографического характера.

Средняя за период оплата труда (СОТ) рассчитывается на основании данных по значению данного показателя в предыдущем периоде, скорректированного на прогнозируемые темпы инфляции и коэффициент отставания роста оплаты труда от темпов инфляции:

$$СОТ_{nl} = СОТ_{баз} + СОТ_{баз} \times \pi_{nl} \times k,$$

где π_{nl} – прогнозируемый темп инфляции; k – коэффициент, принимаемый равным его значению в предыдущем периоде с учетом ряда факторов, важнейшие среди которых:

- темпы изменений объема производства и производительности труда;
- уровень инфляции;
- размер индексации заработной платы работников бюджетной сферы;
- рост оплаты труда в отраслях материального производства.

Фонд оплаты труда (ФОТ) на прогнозируемый период рассчитывается как произведение численности работников, занятых в экономике муниципального образования, среднемесячной оплаты труда и количества месяцев в периоде. Прямой расчет льготированной части ФОТ достаточно трудоемок. Поэтому в прогнозных расчетах льготированную часть ФОТ условно определяют по ее удельному весу в ФОТ отчетного периода. Облагаемый налогом ФОТ исчисляется как разница между ФОТ и его льготированной частью. Сумма налога рассчитывается как произведение облагаемого налогом ФОТ и ставки этого налога.

Другим возможным способом прогнозирования налоговых поступлений является использование прогнозного значения налоговой базы. В этом случае необходимо учитывать изменение приведенных ниже основных показателей, помогающих оценить динамику налоговой базы:

- 1) фонд оплаты труда;
- 2) общая сумма дохода, принимаемая для расчета налоговой базы;
- 3) суммы налоговых вычетов, предоставляемых физическим лицам при определении налоговой базы;
- 4) ставка налога;
- 5) общая сумма налога в консолидированный бюджет субъекта РФ.

В случае нестабильной собираемости налога необходимо также сделать корректировку на уровень собираемости.

Основную долю облагаемых доходов физические лица получают у хозяйствующих субъектов, выступающих в качестве налоговых агентов. Информацию о доходах, выплачиваемых налоговыми агентами, содержит форма статистической налоговой отчетности по форме 5-НДФЛ «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами».

Расчет прогнозируемых поступлений налога на доходы физических лиц осуществляется на основе получаемых физическими лицами доходов от налоговых агентов, суммы предоставляемых налоговых вычетов и соответствующих видам получаемых доходов налоговых ставок.

При прогнозировании облагаемых доходов могут быть использованы данные о росте заработной платы (являющейся основным видом дохода), о повышении тарифных ставок (окладов, надбавок) работникам бюджетных учреждений, государственным служащим, увеличение минимального месячного размера оплаты труда. Кроме того, для прогнозирования роста доходов физических лиц может использоваться информация об уровне роста потребительских цен (инфляции).

Предоставляемые налоговыми агентами налогоплательщикам налоговые вычеты оказывают существенное влияние на сумму исчисленного налога и соответственно на поступления налога на доходы физических лиц.

Следует учитывать, что на поступления налога на доходы физических лиц оказывает влияние уровень теневой экономики и выпла-

ты заработной платы в конвертах. Учитывая важность налога на доходы физических лиц в формировании доходов местных бюджетов, задача «легализации» выплаты заработной платы должна быть приоритетной для органов власти муниципальных образований. Большую работу в этом направлении выполняют налоговые органы. Для осуществления контроля за исполнением трудового законодательства, в части доведения уровня заработной платы до прожиточного минимума, легализации «теневого» заработка на местах создаются межведомственные комиссии с участием представителей налоговых и правоохранительных органов, внебюджетных фондов, органов прокуратуры, миграционной службы и других органов.

Эффективная реализация и достижение целей легализации заработной платы приведет к увеличению декларируемых, а значит и облагаемых налогами доходов.

Таким образом, расчет прогнозируемых поступлений налога на доходы физических лиц с учетом рассмотренных особенностей может быть произведен следующим образом (табл. 19.5).

Таблица 19.5

Алгоритм планирования поступлений налога на доходы физических лиц

№ п/п	Показатель	Источник	Примечание
1.	Общая сумма доходов, подлежащих налогообложению по ставке 13%	Отчет 5-НДФЛ	Общая сумма доходов, полученных физическими лицами, до предоставления налоговых вычетов и освобождений
2.	Облагаемая сумма доходов по ставке 13%	Отчет 5-НДФЛ	Представляет собой налоговую базу для расчета налога, после применения налоговых вычетов и освобождений
3.	Коэффициент, отражающий увеличение доходов физических лиц	Сведения о социально-экономическом развитии	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок

№ п/п	Показатель	Источник	Примечание
4.	Общая сумма исчисленного налога по ставке 13%	2 x 3 x 13%	Определяется как произведение облагаемых доходов и налоговой ставки
5.	Общая сумма доходов, подлежащих налогообложению по ставке 30%	Отчет 5-НДФЛ	Общая сумма доходов, полученных физическими лицами, до предоставления освобождений
6.	Облагаемая сумма доходов по ставке 30%	Отчет 5-НДФЛ	Представляет собой налоговую базу для расчета налога, после применения освобождений.
7.	Коэффициент, отражающий увеличение доходов физических лиц	Сведения о социально-экономическом развитии	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
8.	Общая сумма исчисленного налога по ставке 30%	6 x 7 x 30%	Определяется как произведение облагаемых доходов и налоговой ставки
9.	Общая сумма доходов, подлежащих налогообложению по ставке 35%	Отчет 5-НДФЛ	Общая сумма доходов, полученных физическими лицами, до предоставления освобождений
10.	Облагаемая сумма доходов по ставке 35%	Отчет 5-НДФЛ	Представляет собой налоговую базу для расчета налога, после применения освобождений.
11.	Коэффициент, отражающий увеличение доходов физических лиц	Сведения о социально-экономическом развитии	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
12.	Общая сумма исчисленного налога по ставке 35%	10 x 11 x 35	Определяется как произведение облагаемых доходов и налоговой ставки

№ п/п	Показатель	Источник	Примечание
13.	Общая сумма доходов, подлежащих налогообложению по ставке 9 %	Отчет 5-НДФЛ	Общая сумма доходов, полученных физическими лицами, до предоставления освобождений
14.	Облагаемая сумма доходов по ставке 9%	Отчет 5-НДФЛ	Представляет собой налоговую базу для расчета налога, после применения освобождений.
15.	Коэффициент, отражающий увеличение доходов физических лиц	Сведения о социально-экономическом развитии	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
16.	Общая сумма исчисленного налога по ставке 9%	14 x 15 x 9%	Определяется как произведение облагаемых доходов и налоговой ставки
17.	Общая сумма доходов, подлежащих налогообложению по ставке 15%	Отчет 5-НДФЛ	Общая сумма доходов, полученных физическими лицами, до предоставления освобождений
18.	Облагаемая сумма доходов по ставке 15%	Отчет 5-НДФЛ	Представляет собой налоговую базу для расчета налога, после применения освобождений.
19.	Коэффициент, отражающий увеличение доходов физических лиц	Сведения о социально-экономическом развитии	Значение показателя определяется на основе экспертных оценок
20.	Общая сумма исчисленного налога по ставке 15%	18 x 19 x 15%	Определяется как произведение облагаемых доходов и налоговой ставки
21.	Общая сумма прогнозируемых поступлений налога по всем видам налоговых ставок	4 + 8 + 12 + 16 + 20	Определяется как сумма исчисленного налога по всем видам налоговых ставок

19.6. Методика планирования поступлений единого налога на вмененный доход

Планирование налоговых поступлений по единому налогу на вмененный доход должно основываться на сведениях о налоговой базе и сумме налога, подлежащей уплате. Такую информацию содержит статистический налоговый отчет по форме 5-ЕНВД «О налоговой базе и структуре начислений по единому налогу на вмененный доход».

В данной форме отчетности нашли отражение следующие показатели:

- налоговая база (сумма исчисленного вмененного дохода);
- сумма исчисленного ЕНВД (произведение налоговой базы на налоговую ставку);
- сумма ЕНВД, подлежащая уплате в местные бюджеты и бюджеты государственных внебюджетных фондов (т.е. исчисленный ЕНВД за минусом вычета по данному налогу, который представляет собой сумму уплаченных взносов во внебюджетные фонды);
- количество налогоплательщиков, представивших декларации по ЕНВД.

Все приведенные показатели даны в разрезе категорий налогоплательщиков (организации и индивидуальные предприниматели). Таким образом, формы статистической налоговой отчетности не содержат сведений о количестве единиц физических показателей в разрезе видов деятельности, в связи с чем наиболее общая методика планирования поступлений по ЕНВД может основываться только на данных об общей величине налоговой базы.

Факторами, которые можно учесть при планировании сумм ЕНВД, подлежащих уплате в бюджет исходя из величины налоговой базы, являются значения корректирующих коэффициентов K_1 и K_2 , а также планируемое изменение величины вычета по ЕНВД.

Конкретные значения коэффициента K_2 устанавливаются муниципальными районами и городскими округами в разрезе видов деятельности, и поэтому оценить влияние изменения значений данного коэффициента на размер поступлений крайне сложно. Корректирующий коэффициент K_1 , отражающий изменение потребительских цен на товары и услуги в РФ, в соответствии с Распоряжением

Правительства РФ от 25 декабря 2002 г. № 1834-р устанавливается Минэкономразвития России ежегодно и подлежит опубликованию в «Российской газете» не позднее 20 ноября текущего года на следующий год. В 2009 г. K_1 был равен 1,148, 2010 г. – 1,295, т. е. показатель год от года увеличивается с учетом инфляционных процессов.

Размер вычета по налогу равен сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм). При этом размер вычета не может превышать 50% от суммы исчисленного налога. Изменение величины вычета зависит от изменения фонда оплаты труда, которое можно учесть исходя из динамики средней начисленной заработной платы, и ставок обязательных платежей во внебюджетные фонды.

Таким образом, расчет прогнозируемых поступлений ЕНВД с учетом рассмотренных особенностей может быть произведен на основе показателей, представленных в табл. 19.6.

Таблица 19.6

Перечень показателей для прогноза поступлений единого налога на вмененный доход

№ п/п	Показатель	Источник	Примечание
1.	Налоговая база (сумма исчисленного вмененного дохода)	Отчет 5-ЕНВД	Представляет собой налоговую базу для расчета налога.
2.	Коэффициент, отражающий относительное изменение индекса-дефлятора	Приказы Минэкономразвития России	Представляет собой относительное изменение индекса-дефлятора в текущем периоде по отношению к периоду, данные о налоговой базе за который берутся за основу при планировании поступлений

№ п/п	Показатель	Источник	Примечание
3.	Ставка ЕНВД	НК РФ	Размер ставки налога в процентах от налоговой базы
4.	Сумма исчисленного ЕНВД (планируемая)	1 x 2 x 3	Определяется как произведение планируемой налоговой базы и средней налоговой ставки
5.	Размер вычета по ЕНВД	5-ЕНВД	Определяется как разница между исчисленным ЕНВД и ЕНВД к уплате
6.	Коэффициент, отражающий изменение вычета по ЕНВД	Данные Росстата	Показатель, отражающий относительное изменение средней заработной платы
7.	Сумма ЕНВД к уплате (планируемая)	4-5 x 6	Рассчитывается как разница между суммой ЕНВД исчисленного (планируемой) и скорректированной величиной вычета
8.	Норматив отчислений ЕНВД в соответствующий местный бюджет	Бюджетное законодательство	Доля ЕНВД, подлежащая зачислению в соответствующий местный бюджет
9.	Сумма налога, подлежащая зачислению в местный бюджет (планируемая)	7 x 8	Определяется как произведение норматива зачисления на сумму планируемого ЕНВД к уплате
10.	Коэффициент собираемости ЕДНВ	Отчет 1-НМ	Определяется как соотношение суммы фактически уплаченного и суммы начисленного налога
11.	Сумма прогнозируемых поступлений	9 x 10	Определяется как произведение планируемого налога и с учетом его собираемости

Изложенный выше подход может применяться при отсутствии существенных изменений в налоговом законодательстве, влияющих на число плательщиков ЕНВД.

Глава 20. Установление налоговых льгот на местном уровне

20.1. Виды налоговых льгот и порядок их установления

В соответствии со ст. 56 НК РФ под налоговыми льготами понимаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В том или ином виде налоговые льготы предоставляются по всем федеральным, региональным и местным налогам. При этом льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ; по региональным налогам – НК РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах, по местным налогам – НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

Все налоговые льготы имеют одну общую цель – сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика. Реже преследуется другая цель – отсрочка или рассрочка платежа, что в конечном счете косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств налогоплательщика.

Однако по механизму своего действия налоговые льготы имеют существенные различия.

В зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога – предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы направлена льгота, они могут быть разделены на три группы:

- 1) изъятия;
- 2) скидки;
- 3) освобождения.

Изъятия – это налоговая льгота, направленная на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения.

В отношении налогов на прибыль и доходы изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученный плательщиком от определенных видов деятельности, изымается из состава налогооблагаемой прибыли (дохода), т.е. не подлежит налогообложению.

В отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества.

Косвенные налоги также используют этот вид льгот.

Изъятия могут быть постоянными или предоставляться на ограниченный срок. Изъятия могут предоставляться как всем плательщикам налога, так и отдельной их категории.

Скидки – это льготы, которые направлены на сокращение налоговой базы. В отношении налогов на прибыль и доходы скидки связаны не с доходами, а с расходами налогоплательщика. Иными словами, плательщик имеет право уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые обществом и государством: перечисления в благотворительные фонды, учреждениям образования, здравоохранения, культуры, затраты на природоохранные мероприятия и т.п.

В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки могут быть подразделены на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Как и изъятия, в зависимости от отсутствия или наличия ограничений по субъектам льготы этой группы могут быть общими, которыми пользуются плательщики независимо от субъективных признаков, и специальными, использование которых позволено лишь определенным категориям субъектов.

Под **освобождениями** понимают льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы. Окладная сумма (валовой налог) – это результат умножения количества единиц налогообложения, входящих в налоговую базу, на ставку (ставки) налога.

Освобождения – это прямое сокращение налогового обязатель-

ства налогоплательщика. Выгода здесь предоставляется непосредственно в отличие от выгод, предоставляемых изъятиями и скидками, которые сокращают окладную сумму косвенно. Освобождения более чем другие виды льгот способны учитывать имущественное положение налогоплательщика.

Освобождения от уплаты налога по формам предоставления льготы можно разделить на виды:

1) Снижение ставки налога. Так, ст. 394 НК РФ в отношении отдельных категорий земельных участков предусмотрено применение пониженной ставки земельного налога;

2) Сокращение окладной суммы (валового налога). Окладная сумма может быть сокращена частично или полностью, на определенное время или бессрочно.

Полное освобождение от уплаты налога на определенный период получило название налоговых каникул.

Каждый из налогов характеризуется структурой предоставляемых льгот и кругом плательщиков – их получателей. Налоговые льготы могут быть определены в одной статье соответствующей главы НК РФ, посвященной одному из налогов, либо же в нескольких статьях и даже отдельных законах. Вместе с тем, они не относятся к обязательным элементам налогообложения, закрепленным п. 1 ст. 17 НК РФ, а следовательно, не влияют на статус законности его установления и введения.

В зависимости от элементов налогообложения налоговые льготы можно разбить на льготы, предоставляемые в отношении:

- объекта налогообложения (установление перечня элементов объекта, неучитываемых в целях налогообложения).

При этом объектами могут выступать: реализация; прибыль, доход; имущество; определенный род деятельности; прочие обстоятельства, с наличием которых законодательство о налогах и сборах не связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

- налоговой базы (уменьшение объекта налогообложения на определенную величину его элементов);

- налоговой ставки (установление пониженных ставок для отдельных объектов налогообложения);

- сроков уплаты налога (предоставление возможности налогоплательщикам перенести срок уплаты налога на более поздние периоды).

Следует отметить, что само понятие «налоговые льготы» применительно к конкретным налогам встречается в НК РФ лишь в 3 главах, посвященных государственной пошлине, налогу на имущество и земельному налогу, что отнюдь не означает отсутствие льгот по иным налогам. На рис. 20.1 представлена классификация налоговых льгот, отражающая все качества, в которых могут выступать льготы.

Классификация налоговых льгот по функциональной направленности предполагает выделение льгот социального, экономического и технического характера (рис. 20.2).

На основе данной классификации, а также анализа роли налоговых льгот в налоговой системе страны можно выделить основные признаки налоговых льгот, раскрывающие их сущность. Так, все налоговые льготы:

а) имеют неиндивидуализированный характер (предусматриваются в отношении неопределенного круга лиц);

б) представляют собой отклонение от единых требований, установленных законодательством о налогах и сборах;

в) предусматривают предоставление преимуществ отдельным категориям плательщиков;

г) направлены на создание равных возможностей для всех налогоплательщиков;

д) стимулируют развитие отдельных отраслей экономики и сфер жизнедеятельности;

е) в краткосрочной перспективе приводят к налоговым потерям государства, в долгосрочной – к экономическому росту и социальному благополучию.

Следует отметить, что введение налоговых льгот сопряжено с рядом сложностей, способных полностью погасить эффект от их установления:

1) обеспечение экономической обоснованности установления налоговых льгот. Как уже отмечалось, в настоящее время законодательство о налогах и сборах не дает четких критериев, позволяющих отграничить налоговые льготы от прочих инструментов налоговой политики;

2) обеспечение соответствующего уровня администрирования. При наличии значительного количества получателей отсутствует четкое разделение причин и оснований для выделения льготы. Неупорядоченность налоговых льгот значительно усложняет налоговую систему страны;

3) обеспечение целевого использования. Зачастую льготы используются не вполне оправданно и вместо достижения поставленной цели приводят к росту объемов уклонения от налогообложения, что существенно снижает доходы бюджетов различных уровней и, как следствие, повышает налоговые потери государства;

4) обеспечение экономической эффективности. Здесь идет речь об определении экономического эффекта от предоставления той или иной налоговой льготы, о контроле над выполнением льготы своей функции. Особенно это актуально для стимулирующих льгот в случае, когда они не оказывают никакого влияния на принятие налогоплательщиком решения.

При установлении налоговых льгот на муниципальном уровне важно соблюдение следующих условий:

- налоговые льготы могут предусматриваться исключительно по налогам, установленным НК РФ и в пределах полномочий органов местного самоуправления, установленных федеральным законодательством;

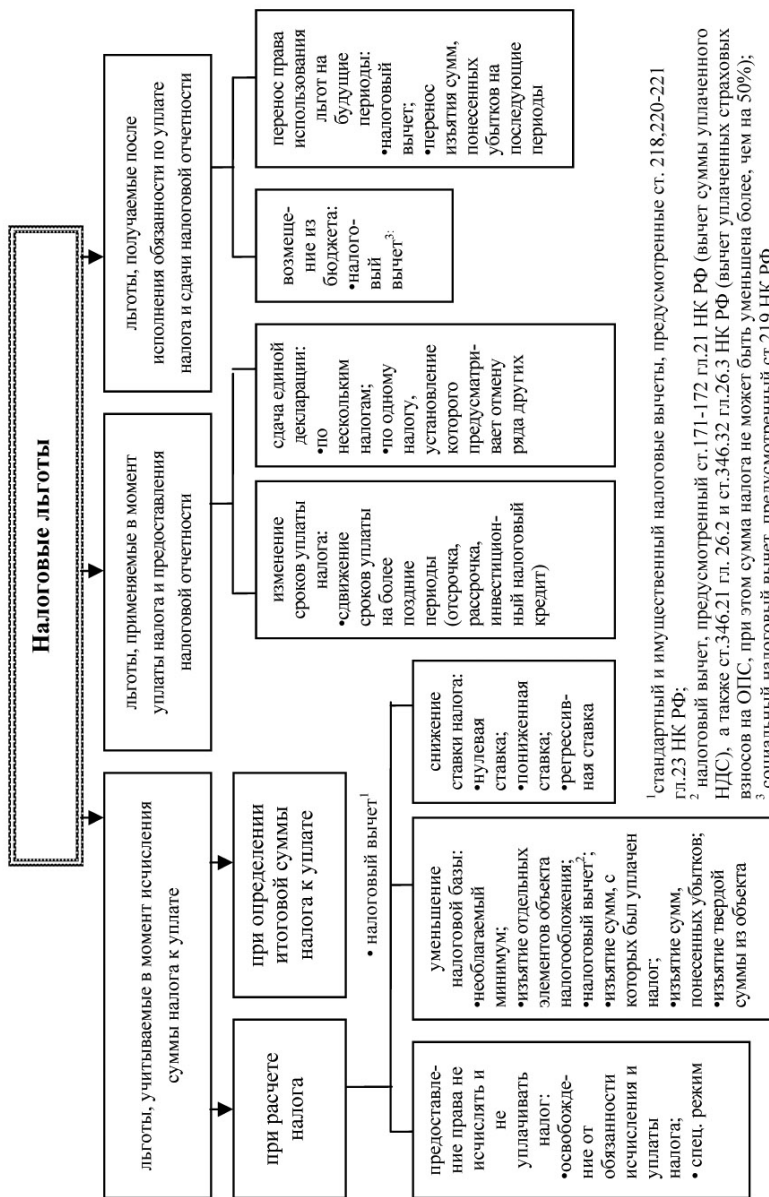
- налоговые льготы могут быть предоставлены только по местным налогам и в пределах сумм, подлежащих зачислению в бюджет соответствующего муниципального образования;

- срок установления налоговых льгот не может быть менее одного налогового периода по соответствующему налогу;

- в целях сохранения доверия налогоплательщиков к местным властям им должно быть предоставлено право на отказ от применения той или иной налоговой льготы;

- соответствующие правовые акты представительных органов местного самоуправления, устанавливающих новые налоговые льготы на очередной финансовый год, должны быть приняты до утверждения местного бюджета на указанный период (п. 2 ст. 64 БК РФ);

- внесение изменений и дополнений в правовые акты представительных органов местного самоуправления, устанавливающих новые

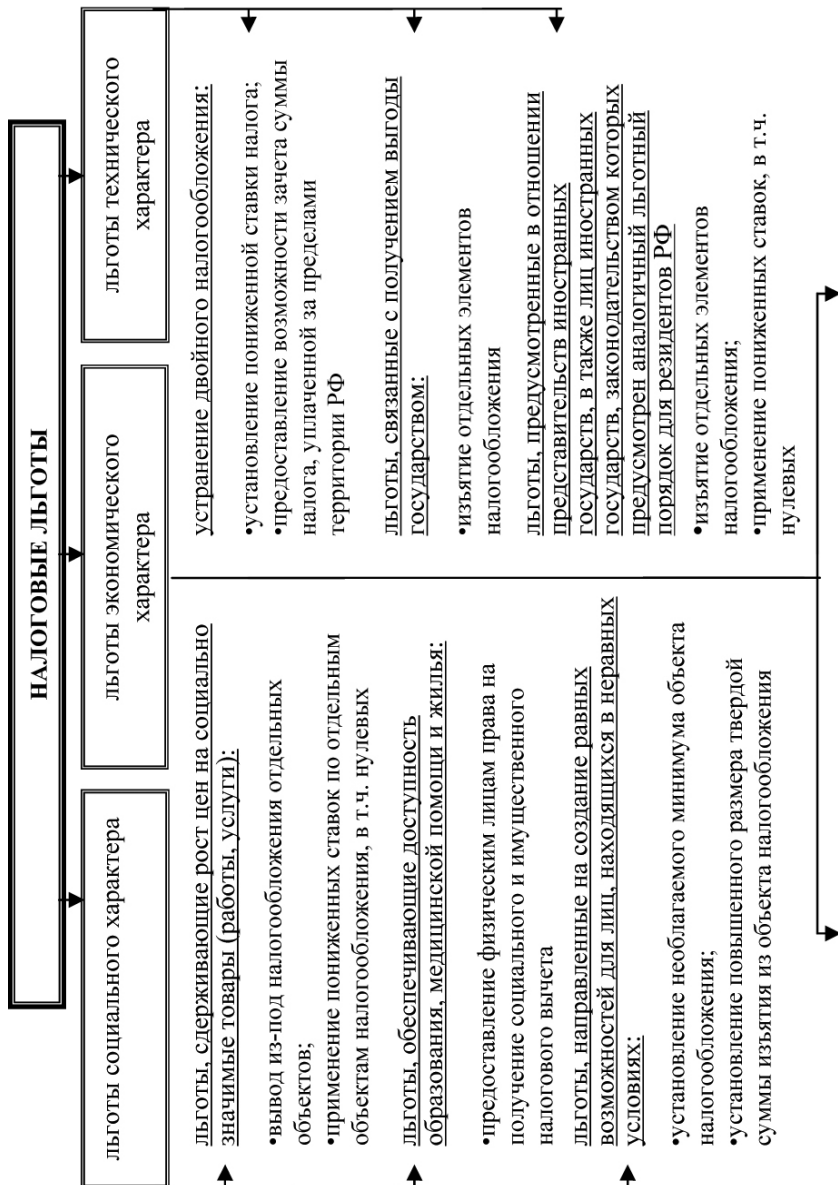


¹ стандартный и имущественный налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218,220-221 гл.23 НК РФ;

² налоговый вычет, предусмотренный ст.171-172 гл.21 НК РФ (вычет суммы уплаченного НДС), а также ст.346.21 гл. 26.2 и ст.346.32 гл.26.3 НК РФ (вычет уплаченных страховых взносов на ОПС, при этом сумма налога не может быть уменьшена более, чем на 50%);

³ социальный налоговый вычет, предусмотренный ст.219 НК РФ

Рис. 20.1. Классификация налоговых льгот в Российской Федерации



льготы, способствующие повышению инвестиционной активности

- увеличение объемов экспортных отгрузок, приводящих к притоку капитала в страну и повышающих уровень ее значимости на международной арене

- установление нулевых ставок по экспортным операциям;
- предоставление возможности получения возмещения по НДС

- стимулирование отдельных отраслей экономики, а также поддержка и развитие малого предпринимательства

- установление пониженных ставок;
- изъятие отдельных элементов из налогооблагаемой базы;
- предоставление возможности получения вычета;
- предоставление возможности применения специальных налоговых режимов

льготы, способствующие увеличению предпринимательской активности

- увеличение объемов инвестиций (как внутренних, так и внешних) в экономику страны, что является мощным стимулом развития производства

- установление пониженных ставок;
- изъятие отдельных элементов из налогооблагаемой базы;
- предоставление возможности получения вычета;
- предоставление инвестиционного налогового кредита

Рис. 20.2. Классификация налоговых льгот по функциональной направленности

налоговые льготы на текущий финансовый год, может быть осуществлено лишь в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в правовой акт органа местного самоуправления о местном бюджете на текущий финансовый год (п. 3 ст. 64 БК РФ).

Сама природа льгот предполагает повышение заинтересованности экономических субъектов в развитии экономики, что приводит к росту доходов бюджетов всех уровней. Введение же неэффективных налоговых льгот, напротив, вызывает снижение темпов роста деловой активности, а следовательно, и налоговых поступлений в бюджет.

Поэтому в обязательном порядке должна проводиться предварительная оценка эффективности планируемой к установлению налоговой льготы. Кроме того, на ежегодной основе должны оцениваться конкретные результаты ее введения.

Эффективность налоговых льгот проявляется:

- в увеличении доходов бюджета муниципального образования, дополнительно полученных в результате предоставления налоговых льгот;
- в развитии инвестиционной и инновационной деятельности (увеличение временно свободных денежных средств юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, которые направляются ими на расширение производства и внедрение новых технологий);
- в увеличении покупательской способности населения и сбережений (рост доходов населения);
- повышения качества оказания социально значимых услуг.

Эффективность налоговых льгот может проявляться также в экономии трансфертных издержек (в случае предоставления льгот бюджетным учреждениям и органам власти).

В условиях обострения конкурентной борьбы между муниципальными образованиями за привлечение инвестиций, предпринимательских структур, квалифицированной рабочей силы, туристов и т.п. крайне важно создать условия, благоприятные для ведения экономической деятельности и жизни населения, повысить уровень значимости муниципального образования для экономики не только отдельно взятого региона, но и всей страны в целом. Этого можно достичь лишь при грамотном проведении политики муниципального образования, важным инструментом реализации которой выступает предоставление налоговых льгот.

20.2. Практика установления муниципальными образованиями льгот по земельному налогу

С 2006 г. взимание земельного налога осуществляется на основании главы 31 НК РФ, значительно изменившей подходы к установлению налоговых льгот. Перечень налоговых льгот, установленных на федеральном уровне, значительно сокращен и предусматривает всего 7 оснований для освобождения от налогообложения. В основном льготы носят специальный характер и предусматривают ограничения, как по субъекту, так и объекту налоговой льготы. Кроме того, ст. 391 НК РФ предусмотрено уменьшение налоговой базы для отдельных категорий физических лиц на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования.

Одновременно с сокращением перечня налоговых льгот, установленных НК РФ, муниципальные образования при введении земельного налога на соответствующей территории сохранили право установления налоговых льгот, оснований и порядка их применения.

Как показывают результаты проведенного контент-анализа нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований 78 городских поселений, имеющих статус городского округа (табл. 20.1), возможностью установления дополнительных на-

Таблица 20.1

Результаты контент-анализа нормативных правовых актов муниципальных образований Сибирского федерального округа по земельному налогу

Виды городских округов	В % к установившим налоговые льготы	В % к общему количеству
<i>Городские округа, установившие дополнительные налоговые льготы</i>		
Всего, в том числе:	100,0	82,1
<i>по форме предоставления налоговых льгот</i>		
– в виде полного освобождения от уплаты	96,9	79,5
– в виде уменьшения суммы исчисленного налога	25,0	20,5
– в виде уменьшения налоговой базы	18,8	15,4
– в виде пониженной налоговой ставки	6,3	5,1
<i>по субъекту налоговых льгот</i>		
организациям, в том числе:	85,9	70,5
– органам местного самоуправления и муниципальным бюджетным учреждениям	71,9	59,0
физическим лицам, в том числе:	73,4	60,3
– пенсионерам	45,3	37,2
– многодетным семьям	25,0	20,5
– категориям, указанным в ст. 391 НК РФ	21,9	17,9
– малообеспеченным гражданам	17,2	14,1

логовых льгот воспользовалось 64 городских поселения, что составляет 82,1% общего количества проанализированных муниципальных образований.

С разной степенью интенсивности муниципальные образования используют все возможные формы предоставления налоговых льгот по земельному налогу. Наиболее распространенным является полное освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты земельного налога, которое встречается в 96,9% муниципальных образований, установивших дополнительные налоговые льготы. Только два муниципальных образования не используют данную форму предоставления налоговых льгот: г. Березовский Кемеровской области и г. Новосибирск.

В каждом четвертом городском поселении предусматривается уменьшение суммы исчисленного земельного налога (как правило, в размере 50%), практически в каждом пятом — уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму. Размер не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков устанавливается в твердой сумме в широком диапазоне (от 5 до 500 тыс. руб.). Исключение составляет только г. Новосибирск, в котором уменьшение налоговой базы предусмотрено в процентном отношении (в размере 30% или 50% в зависимости от категории налогоплательщиков).

Использование пониженной (в том числе нулевой) ставки по земельному налогу как формы налоговой льготы на территории округа применяется только в 4 городских поселениях, что составляет 6,3% муниципальных образований, установивших дополнительные налоговые льготы. Низкая распространенность данной формы предоставления налоговой льготы обуславливается особенностями действующего налогового законодательства. Важно отметить, что положения главы 31 НК РФ предусматривают возможность установления дифференцированных налоговых ставок только в зависимости от категории земель или разрешенного использования земельного участка. Поэтому снижение налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, по мнению авторов, не соответствует требованиям федерального законодательства, поскольку фактически

означает установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории налогоплательщиков. Вместе с тем применение пониженной на 50% налоговой ставки или уменьшение на 50% суммы исчисленного земельного налога с точки зрения снижения величины налоговых обязательств являются равнозначными. Аналогичным образом установление налоговой ставки в размере 0% эквивалентно освобождению налогоплательщиков от уплаты земельного налога.

К примеру, нормативным правовым актом Кемеровского городского Совета народных депутатов¹ установлены налоговые льготы как в виде освобождения от уплаты (п. 6.1), так и в виде снижения ставки земельного налога на 50% (п. 6.2) для отдельных категорий налогоплательщиков.

Анализ нормативных правовых актов муниципальных образований по субъектам налоговых льгот свидетельствует, что более распространенными в городских округах являются льготы, предоставленные в отношении организаций. Почти в 86,0% городских поселений, в которых предусмотрены дополнительные налоговые льготы, установлены налоговые послабления в отношении различных категорий организаций. При этом по своей направленности налоговые льготы в отношении организаций носят в основном «технический» и в меньшей степени – экономический характер. Освобождение от уплаты земельного налога органов местного самоуправления и муниципальных бюджетных учреждений встречается в 71,9% городских округов, установивших налоговые льготы. Следует отметить, что налоговые льготы для данных категорий организаций направлены на устранение встречных финансовых потоков из местных бюджетов и повышение эффективности муниципальных финансов.

Кроме того, в ряде регионов муниципальные образования освобождают от уплаты земельного налога органы власти и бюджетные учреждения субъектов Российской Федерации, компенсируя суще-

¹ См.: п. 6.2. постановления Кемеровского городского Совета народных депутатов от 30 сентября 2005 г. № 263 «Об установлении и введении в действие на территории города Кемерово земельного налога».

ствующие на региональном уровне льготы по налогу на имущество организаций для органов местного самоуправления и муниципальных учреждений. Подобный «обмен» налоговыми льготами осуществляется на территории Кемеровской, Омской и Томской областей, а также Красноярского края.

Предоставление на уровне муниципальных образований налоговых льгот экономической направленности по земельному налогу встречается крайне редко. Примерами подобных льгот являются:

- освобождение от уплаты земельного налога в размере 50% сельскохозяйственных организаций и предприятий любых организационно-правовых форм, основным видом деятельности которых является растениеводство и животноводство, при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (г. Саяногорск Республики Хакасия);

- освобождение от налогообложения физических лиц, впервые организующих крестьянские (фермерские) хозяйства, в течение пяти лет с момента предоставления им земельного участка (г. Новокузнецк Кемеровской области);

- освобождение от уплаты налогоплательщиков, занимающихся хлебопечением, в выручке которых доля хлеба и хлебобулочных изделий составляет не менее 70% (г. Анжеро-Судженск Кемеровской области);

- уменьшение налоговой базы на 30% для организаций-товаропроизводителей, осуществляющих производство и реализацию собственной продукции (г. Новосибирск).

В ряде случаев налоговые льготы, предоставляемые отдельным категориям организаций, не могут быть признаны обоснованными. В частности, освобождение от уплаты земельного налога организаций, финансируемых из федерального бюджета, фактически означает отказ муниципальных образований от получения гарантированных доходов. К примеру, в г. Омске до 1 января 2008 г. территориальные органы федеральных органов исполнительной власти были освобождены от уплаты земельного налога. Аналогичная льгота действует и в г. Ачинске Красноярского края.

Налоговые льготы по земельному налогу в отношении физи-

ческих лиц действуют в 73,4% городских округов и имеют четко выраженную социальную направленность. Наиболее распространенными категориями физических лиц, которым предоставляются налоговые льготы на местном уровне, являются: пенсионеры (в 45,3% городских поселений, установивших дополнительные льготы), многодетные семьи (25,0%), малообеспеченные граждане (17,2%). Кроме того, в 21,9% городских округов установлены дополнительные налоговые льготы в виде освобождения от уплаты или установления не облагаемой налогом суммы категориям физических лиц, указанным в п. 5 ст. 391 НК РФ, имеющим право на уменьшение налоговой базы на сумму 10 000 руб.

В некоторых муниципальных образованиях основанием предоставления налоговых льгот является не только социальный статус физических лиц, но и достижение ими определенного возраста. Так, в г. Горно-Алтайске наряду с пенсионерами от уплаты земельного налога освобождены граждане, которым в текущем налоговом периоде исполняется: мужчинам 60 лет, женщинам 55 лет. Также в 7,8% городских округов, из числа установивших налоговые льготы, предусмотрено полное или частичное освобождение физических лиц старше 70 лет. Использование данной льготы характерно для муниципальных образований Республики Хакасия.

В ряде муниципальных образований налоговые льготы выступают формой поддержки общественной активности городского населения. Возможностью снизить свои налоговые обязательства по уплате земельного налога могут воспользоваться председатели уличных комитетов и члены их семей в 17,2% городских поселений. Наиболее активно данная льгота применяется муниципальными образованиями Кемеровской области.

Предоставление налоговых льгот муниципальными образованиями в зависимости от величины налоговых обязательств по земельному налогу является редким, но также встречается. В частности, в г. Иркутске в качестве налоговой льготы установлено ограничение максимальной суммы земельного налога для налогоплательщиков – физических лиц, являющихся собственниками жилых помещений в многоквартирных жилых домах, 400 руб. в год с одного жилого

помещения². В г. Новокузнецке, напротив, в 2007 г. от уплаты земельного налога освобождались физические лица, у которых сумма земельного налога с учетом предоставленных льгот составляет менее 20 руб. за налоговый период³. По нашему мнению, освобождение налогоплательщиков с незначительной суммой налоговых обязательств позволяет повысить эффективность администрирования земельного налога, поскольку потери от введения налоговой льготы в этом случае не превышают затрат на взимание налога. Одним из вариантов подобной льготы является также освобождение от налогообложения земельных участков с кадастровой стоимостью, не превышающей определенной величины. К примеру, в сельских поселениях Усть-Таркского района Новосибирской области от уплаты земельного налога освобождены физические лица, кадастровая стоимость земельных участков которых менее 8 тыс. руб.

Установление налоговых льгот – не единственная возможность снижения налоговых обязательств физических лиц. С этой целью муниципальные образования могут вводить субсидирование расходов по уплате налогов. К примеру, в г. Барнауле помимо установленных отдельным категориям физических лиц налоговых льгот по уплате земельного налога предусмотрены компенсационные выплаты пенсионерам по старости в размере 50% от уплаченной суммы земельного налога и арендной платы за земельные участки, занятые гаражами и погребями⁴.

² См.: п. 5.5 Положения о земельном налоге на территории города Иркутска, утв. решением Думы г. Иркутска от 23 ноября 2005 г. № 004-20-180203/5.

³ См.: Постановление Новокузнецкого городского Совета народных депутатов от 1 октября 2007 г. № 7/105 «Об освобождении от уплаты земельного налога».

⁴ См.: Постановление администрации г. Барнаула от 10 мая 2006 г. № 1086 «Об утверждении Положения о порядке и условиях предоставления компенсационных выплат пенсионерам по старости г. Барнаула по уплате земельного налога и арендной платы за землю».

20.3. Практика установления муниципальными образованиями льгот по налогу на имущество физических лиц

Действующий в настоящее время Закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» устанавливает обширный перечень категорий граждан, освобождаемых от налогообложения, что значительно ограничивает возможности муниципальных образований по предоставлению дополнительных налоговых льгот.

Анализ нормативных правовых актов 51 городского поселения СФО выявил следующие особенности практики установления дополнительных налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц (табл. 20.2).

Таблица 20.2

Результаты контент-анализа нормативных правовых актов муниципальных образований Сибирского федерального округа по налогу на имущество физических лиц

Категории городских поселений	В % к установившим налоговые льготы	В % к общему количеству
<i>Городские поселения, установившие дополнительные налоговые льготы</i>		
Всего, в том числе:	100,0	33,3
– несовершеннолетним детям, оставшимся без родителей	52,9	17,6
– многодетным семьям	41,2	13,7
– малообеспеченным семьям	23,5	7,8
– почетным гражданам муниципальных образований	17,6	5,9

Предоставляемые муниципальными образованиями налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц в подавляющем большинстве случаев носят социальный характер. Наиболее распространенным является освобождение от налогообложения несовершеннолетних детей, оставшихся без родителей. Более половины (52,9%) городских поселений, установивших дополнительные льготы, предус-

мотрели налоговые льготы для данной категории физических лиц. Налоговые льготы многодетным семьям предоставляются в 41,2% муниципальных образований, одиноким родителям и малообеспеченным семьям – в 23,5%. Кроме того, в 17,6% городских поселений от налогообложения освобождаются почетные граждане соответствующих муниципальных образований.

Во всех муниципальных образованиях дополнительные льготы предоставляются в форме освобождения от уплаты налога на имущество физических лиц. Иные формы предоставления льгот практически не используются, что объясняется отсутствием соответствующих положений в федеральном законодательстве. Единственным примером предоставления налоговой льготы в виде снижения налоговой ставки являлся г. Минусинск Красноярского края. Положением о местных налогах на территории города Минусинска, утвержденном решением Минусинской городской Думы Красноярского края от 23 сентября 2005 г. № 11-90р, было предусмотрено установление понижения ставки налогообложения в процентном отношении для имущества определенной стоимости, а именно: для физических лиц, инвентаризационная стоимость имущества которых, учитываемая при расчете налога на имущество физических лиц, находится в пределах от 500 тыс. руб. до 660 тыс. руб. включительно ставка налога устанавливается в размере 33% от установленной ставки (п. 1.12.18 Положения); для физических лиц, инвентаризационная стоимость имущества которых, учитываемая при расчете налога на имущество физических лиц, находится в пределах свыше 660 тыс. руб. до 1100 тыс. руб. включительно, ставка налога устанавливается в размере 65% от установленной ставки (п. 1.12.19 Положения).

Фактически предоставление подобного рода льготы означает установление налоговой ставки ниже минимума, определенного федеральным законодательством.

В связи с этим, а также состоявшимися судебными разбирательствами, решением Минусинского городского Совета депутатов Красноярского края от 28 ноября 2008 г. № 10-89р «О внесении изменений в Положение о местных налогах на территории города Минусинска» п.п. 1.2.18 и 1.2.19 Положения, устанавливающие

снижение налоговой ставки, были признаны недействующими со дня принятия.

Среди муниципальных образований имеются существенные различия не только по составу предоставляемых налоговых льгот, но и по определению категорий граждан, являющихся получателями льгот. Не всегда применяемые формулировки имеют однозначное толкование. Так, определение семьи как субъекта налоговой льготы по мнению авторов является некорректным, поскольку не соответствует понятию налогоплательщика как собственника имущества и может привести к неоднозначному толкованию и применению правовых норм на практике.

К примеру, решением Польшаевского городского Совета Кемеровской области от 26 октября 2005 г. № 102 от уплаты налога на имущество освобождены многодетные семьи, имеющие 5 и более несовершеннолетних детей (п. 2.2). Для получения данной льготы необходимо представить в налоговый орган документ, удостоверяющий личность, а также справку о принадлежности к указанной категории, выданную управлением социальной защиты населения города, по форме утвержденной данным решением.

Многодетные семьи в качестве получателей налоговой льготы были предусмотрены и решением Горно-Алтайского городского Совета депутатов от 1 ноября 2007 г. № 49-13⁵. Льгота предоставлялась на основании справки из органа социальной защиты населения о праве данной семьи на получение мер социальной поддержки в соответствии с Законом Республики Алтай от 11 октября 2005 г. № 70-РЗ «О мерах социальной поддержки многодетных семей в Республике Алтай».

Аналогичным образом вызывает вопросы корректность формулировок субъектов налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц в г. Ачинске Красноярского края. Так, решением Ачинского городского Совета депутатов Красноярского края от 28 ноября 2005 г. № 8-40р «О налоге на имущество физических

⁵ Утратило силу в связи с принятием решения Горно-Алтайского городского Совета депутатов от 24 апреля 2008 г. № 3-2.

лиц» установлены льготы в виде освобождения от уплаты на основании справок, выдаваемых органами социальной защиты населения, для малообеспеченные семей, а также опекунов, попечителей в отношении имущества подопечных. Очевидно, что формулировка последней категории получателей налоговой льготы не учитывает различия между налогоплательщиком и его законным представителем.

Положительным моментом предоставления налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц является установление ограничений по их использованию. Дополнительные требования к имуществу, являющемуся объектом налогообложения, как условие применения налоговой льготы предъявляются муниципальными образованиями к способу приобретения (г. Минусинск), месту расположения (г. Братск), характеру использования (г. Новосибирск, г. Белокуриха).

К примеру, в г. Минусинске от уплаты налога на имущество освобождены несовершеннолетние граждане за строения, перешедшие по наследству после смерти родителей (льгота прекращается со следующего месяца, в котором несовершеннолетнему исполнилось 18 лет).

В г. Братске Иркутской области в соответствии с решением Братской городской Думы от 30 сентября 2005 г. № 69/г-Д (п. 3.4) налог на имущество не уплачивается с жилых и хозяйственных строений и сооружений, расположенных на участках в садово-огородных и дачных некоммерческих объединениях граждан.

В некоторых муниципальных образованиях основанием предоставления налоговых льгот является не только социальный статус физических лиц, но и достижение ими определенного возраста:

- в г. Горно-Алтайске граждане, которым в текущем налоговом периоде исполняется: мужчинам 60 лет, женщинам 55 лет;
- в г. Енисейск сироты, оставшиеся без родителей, до достижения ими 20-летнего возраста.

Важной особенностью предоставления дополнительных налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц является согласованность с перечнем налоговых льгот по земельному налогу.

Примерами последовательного освобождения физических лиц от уплаты местных налогов являются налоговые льготы: лицам, занимающимся хлебопечением (г. Анжеро-Судженск); гражданам, которым исполняется: мужчинам 60 лет, женщинам 55 лет (г. Горно-Алтайск); председателям уличных комитетов (г. Кемерово, г. Анжеро-Судженск, г. Искитим).

В целом следует сформулировать следующие выводы в части предоставления налоговых льгот по местным налогам муниципальными образованиями Сибирского федерального округа:

1. Активность предоставления муниципальными образованиями дополнительных налоговых льгот по местным налогам зависит от состава федеральных налоговых льгот. Сохранение более широкого перечня налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц, не только приводит к значительным потерям доходов местных бюджетов, но и ограничивает возможности местных органов власти по установлению налоговых льгот.

2. Сравнивая порядок предоставления налоговых льгот по местным налогам, необходимо отметить более высокую эффективность системы налоговых льгот по земельному налогу. Использование муниципальными образованиями различных форм предоставления налоговых льгот (полное или частичное освобождение, установление необлагаемого минимума налоговой базы) обеспечивает более гибкую систему налоговых преференций. Установление на местном уровне ограничений по использованию налоговых льгот в зависимости от назначения или использования земельных участков, а также количества объектов налогообложения, подлежащих освобождению, усиливает адресный и целевой характер предоставляемых дополнительных налоговых льгот по земельному налогу.

Неразвитость форм и условий предоставления муниципальными образованиями налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц снижает их эффективность. Отсутствие ограничений по использованию налоговых льгот позволяет налогоплательщикам получать освобождения от налогообложения с нарушением адресного характера налоговых преференций. Возможные злоупотребления налоговыми льготами приводят к снижению доходов местных бюд-

жетов и подрывают принципы всеобщности и равенства налогообложения.

3. Наибольшее распространение среди налоговых льгот по местным налогам, предоставляемых муниципальными образованиями, имеют «технические» и социальные налоговые льготы. При этом в отношении организаций преобладают «технические» льготы, предоставляемые муниципальным бюджетным учреждениям в целях устранения встречных финансовых потоков из местных бюджетов. Освобождение органов власти и бюджетных учреждений регионального уровня от уплаты земельного налога отчасти объясняется и политическими причинами. Налоговые льготы социальной направленности выступают формой поддержки отдельных категорий граждан, не способных в полном объеме выполнять свои налоговые обязательства. Кроме того, предоставление налоговых льгот физическим лицам по земельному налогу обусловлено стремлением муниципалитетов переложить налоговое бремя на бизнес.

Льготы экономического характера носят единичный характер, что объясняется нежеланием муниципальных образований терять доходы от местных налогов. В существующих условиях органы местного самоуправления не склонны рассматривать налоговые льготы в качестве инструмента экономического развития муниципального образования.

4. Несмотря на различия в составе налоговых льгот на федеральном уровне, муниципальные образования стремятся к согласованному предоставлению дополнительных налоговых льгот по местным налогам в отношении физических лиц. Можно говорить о комплексном подходе к освобождению от налогообложения совокупных объектов недвижимости (как зданий, так и земельных участков, на которых они расположены). Во многих муниципальных образованиях дополнительные льготы по земельному налогу предоставляются категориям физических лиц, имеющим освобождения от налога на имущество физических лиц. Указанное подтверждает необходимость гармонизации системы налогообложения недвижимости в Российской Федерации, в том числе сближение порядка предоставления льгот по местным налогам.

20.4. Практика установления пониженного коэффициента K_2 по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Существующие полномочия в рамках НК РФ дают муниципалитетам рычаги воздействия на величину поступлений единого налога на вмененный доход. Установленные НК РФ минимальное (0,005) и максимальное (1) значения корректирующего коэффициента K_2 в теории позволяют варьировать сумму налога к уплате при прочих равных условиях в 200 раз.

Перевод того или иного вида деятельности на ЕНВД служит «договоренностью» между предпринимательской средой и бюджетом. Уплата единого налога заменяет собой для организаций (индивидуальных предпринимателей) уплату основных налогов: НДС, на прибыль (доход), на имущество организаций (физических лиц). Механизм вменения определенной суммы налога в доходных видах деятельности может создать дополнительные стимулы для развития бизнеса – хозяйствующий субъект заинтересован в получении большей прибыли при неизменной сумме налога. Однако это правило будет справедливо только при стабильном (фиксированном) количестве параметров, от которых зависит величина налога (автомобилей при осуществлении грузоперевозок, числа работников при оказании бытовых услуг), т.е. при интенсивном развитии бизнеса.

В то же время негибкая модель исчисления данного налога в ряде случаев приводит к увеличению налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Если сумма вмененного налога высока, предприниматели с большой долей вероятности будут «уходить» в теневой сектор, уклоняться от учета установленных законом единиц, пропорционально которым осуществляется исчисление налога (физических показателей), например, официального оформления работников. Для того, чтобы избежать подобных ситуаций, ведущих к ухудшению условий ведения предпринимательской деятельности и в перспективе к увеличению «теневого» сектора экономики муниципального образования, и необходим грамотный и экономически взве-

шенный подход к установлению представительными органами власти корректирующего коэффициента K_2 .

ЕНВД не только наглядно иллюстрирует регулирующую функцию налогов, но и может стать эффективным инструментом «перетягивания» налоговых доходов из федерального и регионального бюджетов в бюджеты муниципальных районов и городских округов (табл. 20.3).

Таблица 20.3

Перераспределение налоговых доходов при введении ЕНВД на территории

		Вид бюджета	«Выпадающие» доходы при переводе на ЕНВД в виде поступлений от:	
			организаций	индивидуальных предпринимателей
При переходе на ЕНВД	с общей системы налогообложения	Федеральный	Налог на прибыль по ставке 2 %	-
			Налог на добавленную стоимость	
		Субъекта Федерации	Налог на имущество организаций Налог на прибыль по ставке 18%	Налог на доходы физических лиц с доходов от предпринимательской деятельности
	Местные	Отчисления от налогов на имущество и прибыль организаций, в случае если они предусмотрены для бюджетов муниципальных районов и городских округов региональными законами	Налог на имущество физических лиц с помещений и сооружений, используемых в предпринимательской деятельности для бюджетов поселений Налог на доходы физических лиц с доходов от предпринимательской деятельности для бюджетов поселений, муниципальных районов и городских округов	
	с упрощенной системы налогообложения	Субъекта Федерации	Единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	

Установление ЕНВД в отношении конкретных видов деятельности приводит, по сути, к перенаправлению налоговых потоков из регионального и федерального бюджетов в бюджеты муниципальных образований. Предприятия перестают уплачивать с этих видов деятельности налог на прибыль, зачисляемый в федеральный и региональный бюджеты, и уплачивают единый налог, поступления которого в соответствии с бюджетным законодательством закреплены за местными бюджетами

Таким образом, ЕНВД позволяет местным органам власти реализовывать не только фискальные, но и регулирующие функции и при грамотном подходе может стать эффективным инструментом для развития малого бизнеса на территории муниципального образования.

Как отмечалось выше, НК РФ ограничивает лишь минимальное и максимальное значение K_2 . Каждое муниципальное образование вправе самостоятельно выбирать критерии, на основании которых будут устанавливаться повышенные или пониженные значения данного показателя. При этом перед властями стоит двойственная задача: с одной стороны, обеспечить поступления налоговых доходов в бюджет, с другой – создать благоприятную среду для развития малого бизнеса.

Исходя из общей методики исчисления ЕНВД, корректирующий коэффициент K_2 изначально предназначен для учета различий в доходности тех или иных видов деятельности в зависимости от различных факторов (ассортимента реализуемых товаров, места ведения деятельности и т.д.). То есть прежде всего его более низкое значение для некоторых видов деятельности и (или) категорий налогоплательщиков продиктовано необходимостью максимально приблизить размер вменяемой налоговой базы к реальному уровню доходности бизнеса. Поэтому пониженное значение коэффициента K_2 не является налоговой льготой, так как не дают преимущества одним налогоплательщикам по сравнению с другими, а приводят уровень налоговых изъятий в соответствие с условиями ведения предпринимательской деятельности.

Вместе с тем в ряде случаев возможно и его использование как

инструмента поддержки со стороны муниципального района (городского округа). Речь идет об установлении пониженного значения K_2 для индивидуальных предпринимателей, относящихся к социально незащищенным слоям населения, с целью повышения уровня «самозанятости» населения, организаций, предоставляющих рабочие места инвалидам и проч. Такие пониженные значения K_2 носят именно льготный характер в традиционном понимании, т.е. способны снизить значения вмененного дохода и суммы налога, подлежащей уплате у льготлируемой категории налогоплательщиков по сравнению с иными аналогичными налогоплательщиками при влиянии одинаковых факторов.

В настоящее время при установлении корректирующего коэффициента муниципалитетами используется два подхода. Первый предусматривает, что значение K_2 для каждого конкретного налогоплательщика представляет собой произведение системы подкоэффициентов (K_{2-1} , K_{2-2} , K_{2-3} и т.д.), каждый из которых отражает влияние на доходность того или иного фактора (уровня покупательной способности населения, масштаба деятельности, места ведения деятельности, ассортимента реализуемых товаров, численности занятых и т.д.). При втором подходе устанавливается фиксированное значение K_2 для каждого вида деятельности (чаще всего это выражается в установлении пониженного коэффициента для ограниченного перечня видов деятельности или условий ее ведения при установлении максимального коэффициента для прочих ситуаций).

Практика реализации полномочий по установлению коэффициента K_2 в 2006–2010 гг. показала, что в большинстве случаев муниципалитеты используют первый подход. При этом число подкоэффициентов для расчета итогового показателя может варьироваться от 2 до 13 (чаще всего используется 4-5 показателей, отражающих влияние различных факторов).

Доходность того или иного вида деятельности зависит от многих факторов, среди которых одним из основных является покупательная способность населения. Учет покупательной способности населения при установлении пониженных значений K_2 чаще всего выра-

жается в разделении территорий муниципальных образований на зоны с однородным уровнем спроса и деловой активности. Это может быть деление на административные центры и прочие поселения (в муниципальных районах) либо на центральные и прочие районы городов. Так или иначе, дифференциация по месту ведения деятельности, то есть по месту дислокации налогоплательщика является наиболее часто встречающимся критерием.

Что касается K_2 в разрезе отдельных видов деятельности, то принципы дифференциации, используемые в разных муниципалитетах, сильно варьируются. Несмотря на это, можно выделить ряд базовых критериев, наиболее часто используемых в том или ином виде деятельности.

Например, в розничной торговле к таким критериям можно отнести ассортимент реализуемых товаров. Более низкий K_2 чаще устанавливается при торговле продуктами питания (за исключением деликатесных), товарами для детей, отсутствии в ассортименте алкогольной продукции, пива и табачных изделий. Часто коэффициент K_2 , применяемый к объектам торговой сети, имеющим торговые залы, имеет более низкие значения для магазинов и павильонов с большей площадью. Подобные решения продиктованы методикой расчета ЕНВД – очевидно, что при равных объемах товарооборота сумма налога на магазин большей площади будет больше, чем на аналогичную торговую точку с меньшей площадью торгового зала, что нарушает принцип справедливости налогообложения.

В общественном питании чаще всего критериями дифференциации значений K_2 служат тип объекта общепита (ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная) и наличие либо отсутствие реализуемых алкогольных напитков и пива.

Что касается собственно льготных значений коэффициента K_2 , то их установление не получило широкого распространения. Необходимо отметить, что до передачи полномочий по установлению ЕНВД на уровень муниципальных районов (городских округов) некоторыми законами субъектов РФ льготы по ЕНВД были предусмотрены. Например, Законом Республики Бурятия № 84-П от 28 декабря 1998 г. были установлены следующие виды таких льгот:

- снижение суммы налога на 50% для физических лиц, являющихся инвалидами 1, 2 групп, при условии отсутствия найма рабочей силы;

- снижение базовой доходности на 20% для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выплачивающих заработную плату не менее величины прожиточного минимума.

На сегодняшний день единственным собственным льготным основанием для установления пониженного коэффициента K_2 является использование труда инвалидов и (или) статус инвалида для индивидуального предпринимателя. Причем установление более низкого K_2 по данным основаниям отмечается достаточно редко.

Например, Решением Думы городского округа «Город Чита» от 24 ноября 2005 г. № 194 предусмотрено установление специального подкоэффициента $K_{2-д}$, равного 0,7 в случае, если доля инвалидов от общего количества работников (включая индивидуального предпринимателя) составляет от 50% до 75%, и равного 0,5, если доля инвалидов от общего количества работников составляет от 75 до 100%.

Решением Абаканского городского совета депутатов от 26 октября 2005 г. № 198 установлено значение корректирующего подкоэффициента $K_{2(з)}$, равное 0,5, для:

- общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

- организаций и индивидуальных предпринимателей, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 40%;

- индивидуальных предпринимателей, являющихся инвалидами, не использующих труд наемных работников;

- индивидуальных предпринимателей, не использующих труд наемных работников, имеющих на иждивении одного или нескольких детей-инвалидов или детей, оставшихся без попечения родителей.

Одна из похожих норм закреплена в Решении городского совета

г. Новосибирска от 25 ноября 2009 г. № 1459, где установлено пониженное значение K_2 , равное 0,01, в отношении оказания бытовых услуг организациями, уставной 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 30%, и инвалидами – индивидуальными предпринимателями, не использующими наемный труд.

Как видно из приведенных примеров, даже при установлении муниципальными образованиями льготного коэффициента (подкоэффициента) для схожих категорий плательщиков, крайне редко используется единый подход к определению категорий льготников. Примечательно, что в большинстве случаев к такому критерию, как использование труда работников-инвалидов (не менее определенной доли в общем числе занятых) и (или) статус инвалида у индивидуального предпринимателя, добавляются дополнительные условия:

- минимальный размер фонда оплаты труда работников инвалидов (колеблется от 30% до 40% от общего объема оплаты труда);
- неиспользование труда наемных работников (для индивидуальных предпринимателей инвалидов);
- осуществление ограниченных видов деятельности.

Введение подобных ограничений достаточно обосновано – они призваны свести к минимуму злоупотребления данной льготой, которые могут выражаться в:

- включении в штат предприятия номинальных работников – инвалидов, не участвующих в трудовом процессе, с выплатой им минимального денежного вознаграждения;
- дроблении бизнеса и оформлении отдельных его технологических операций и процессов на индивидуальных – предпринимателей, являющихся инвалидами.

Нормативно-правовые акты о ЕНВД муниципальных районов (городских округов) одного субъекта Федерации в большинстве случаев содержат методологически единый подход к установлению K_2 , в том числе и в отношении льготирования отдельных категорий налогоплательщиков. Это объясняется прежде всего использованием

муниципальными районами и городскими округами наработок финансовых органов субъектов РФ в данной сфере, доводимых до них в форме различных методических рекомендаций и указаний. Наличие подобной практики можно рассматривать как положительный аспект взаимодействия местных органов самоуправления с органами власти субъектов Федерации, тем более что во многих регионах ими накоплен богатый опыт работы по установлению корректирующего коэффициента в период до 2006 г. Более того, в данном случае можно говорить об унификации местных нормативно-правовых актов в сфере налогообложения, что облегчает в определенной степени администрирование налоговых платежей и процедуры исчисления налога хозяйствующими субъектами.

Однако слепое копирование рекомендаций любой формы имеет и негативные стороны. Отсутствие самостоятельности при разработке нормативно-правовых актов о налогах без учета местных особенностей (различающихся даже в районах в пределах одного региона) может привести к установлению повышенного налогового бремени и, как следствие, к уходу в теневой сектор экономики ряда хозяйствующих субъектов, а также отказу некоторых из них от занятия предпринимательской деятельностью.

Передача полномочий по установлению коэффициента K_2 с регионального на муниципальный уровень была призвана сократить дистанцию между налогоплательщиками и органами, в компетенцию которых входит определение их уровня налогообложения и величины налоговых изъятий. Это оправданно и необходимо, ведь в конечном итоге именно органы местного самоуправления, с одной стороны, создают базовые основы для развития малого бизнеса, а с другой – получают налоговые доходы от их деятельности.

Для эффективного формирования налоговых доходов от ЕНВД при установлении K_2 необходимо учитывать прежде всего уровень доходности видов деятельности, а затем степень влияния на нее различных факторов. Факторы должны выделяться именно на уровне муниципального образования, а не быть шаблонными и обязательными к применению. При проведении такой оценки можно использовать несколько подходов.

Наиболее максимально приблизить значения K_2 к доходности деятельности можно, основываясь на данных обследования хозяйствующих субъектов. В его рамках проводятся анонимные опросы и анкетирования, которые сегодня используются, например, рейтинговыми агентствами. Использование данного метода целесообразно в крупных городских округах с активным предпринимательским сообществом, заинтересованным в социально-частном партнерстве и взаимовыгодном сотрудничестве в системе «власть – налогоплательщик».

Второй подход основывается на измерении и изучении косвенных признаков, позволяющих делать вывод о величинах дохода. Это могут быть активы (наличие и размеры торговых площадей), число занятых, сведения о ценах и стоимости товаров, работ и услуг, обследование хозяйствующих субъектов. Конечно, прямое обследование, тем более с применением административных рычагов, в большинстве случаев невозможно и является незаконным вмешательством в деятельность бизнеса, однако современные маркетинг и менеджмент накопили достаточное количество приемов и методов изучения рынка, которыми можно воспользоваться в подобных ситуациях. Для таких сфер, как розничная торговля и общественное питание, возможно использование метода оценки дохода через так называемый «средний чек». Кроме того, возможно использование информации налоговых органов о фактически поступивших суммах налоговых платежей от организаций (предпринимателей), осуществляющих интересующие виды деятельности в разрезе кодов ОКВЭД, а также показателей бухгалтерского учета (отчет о прибылях и убытках), полученных без указания наименования налогоплательщиков. Очевидно, что наибольший положительный эффект даст алгоритм совмещения как прямого обследования, так и оценки доходности по косвенным признакам.

Обобщенно этапы установления корректирующего коэффициента K_2 можно представить в виде схемы, приведенной на рис. 20.3.

Оценка в разрезе видов деятельности может базироваться на различных источниках информации, частью из которых располагают сами муниципальные образования (табл. 20.4).

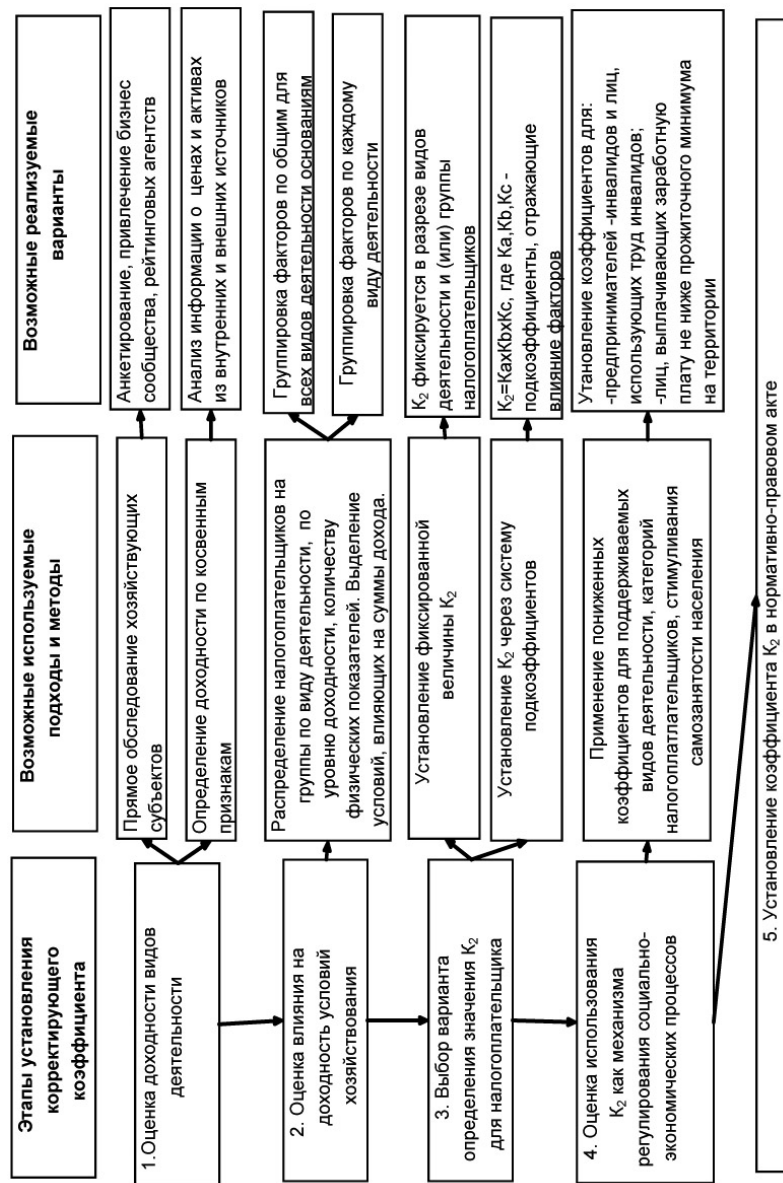


Рис. 20.3. Алгоритм установления корректирующего коэффициента K_2

Таблица 20.4

**Источники и состав информации, которые возможно использовать при
оценке доходности видов деятельности**

Виды деятельности	Данные администраций муниципальных образований	Данные из сторонних источников по результатам обследований хозяйствующих субъектов
Оказание бытовых услуг населению	Данные о финансовых результатах и доходности МУПов в сфере бытовых услуг	Стоимость и ассортимент услуг
Оказание ветеринарных услуг	Данные о доходах муниципальных учреждений от оказания услуг, данные о количестве выданных разрешений в сфере ветеринарного контроля и надзора	Стоимость и ассортимент услуги
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь земельных участков, выделенная для организации стоянок, величина арендной платы, взимаемой за участок	Заполняемость стоянок, стоимость услуги в разных частях муниципального образования
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов	Данные о допущенных к оказанию услуг перевозчиках, автопарке, существующих маршрутах и интервалах движения транспорта	Количество посадочных мест в пассажирском транспорте, стоимость ГСМ, стоимость проезда, загруженность отдельных маршрутов
Розничная торговля	Количество и площадь арендованных муниципальных помещений для организации торговли, стоимость арендной платы	Средний чек из рейтингов и обзоров сектора, количество торговых точек на рынках, стоимость аренды торговых мест, количество покупателей, фактический средний чек
Оказание услуг общественного питания	Количество и площадь арендованных муниципальных помещений для организации общественного питания	Средний чек из рейтингов и обзоров сектора, пропускная способность точки общепита, средний чек

Виды деятельности	Данные администраций муниципальных образований	Данные из сторонних источников по результатам обследований хозяйствующих субъектов
Распространение и (или) размещение наружной рекламы	Количество выданных разрешений на размещение наружной рекламы	Публикации в рекламных и профессиональных журналах о стоимости и ассортименте услуг, фактическое использование рекламоносителей
Распространение и (или) размещение рекламы на поверхности кузовов транспортных средств	Количество транспортных средств муниципальных перевозчиков, предоставленных для размещения рекламы, стоимость использования поверхности кузова транспортных средств	Публикации в рекламных профессиональных журналах о стоимости и ассортименте услуг
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Архитектурно-технические сведения об объектах недвижимости, данные о площади объектов, предназначенных для размещения и проживания	Стоимость гостиничных услуг, сезонная заполняемость объектов, данные о стоимости и ассортименте дополнительно оказываемых услуг, данные о стоимости коммунальных услуг
Оказание услуг по передаче во временное владение торговых мест и земельных участков	Количество розничных рынков, торговых мест на рынках, величина арендной платы за земельные участки, на которых расположены рынки	Данные управляющих компаний о количестве торговых мест, стоимости арендной платы, фактическое функционирование торговых мест на рынках, режим работы рынков и торговых точек

Очевидно, что использование того или иного метода или источника будет зависеть прежде всего от вида деятельности, подлежащего оценке. При этом некоторые из них косвенно оценить крайне сложно, это касается сферы бытовых услуг, ветеринарных услуг, а также услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке транспортных средств. При оценке необходимо исходить из того, что по замыслу законодателя вмененный доход – это эквивалент чистого дохода, иными словами, выручки за минусом всех понесенных расходов. То есть при использовании методики внимание должно

уделяться не только доходам налогоплательщика, но и его расходам, связанным с ведением бизнеса.

Установление значений корректирующего коэффициента исходя из предложенных методов позволит решить следующие задачи:

- максимально приблизить размер вмененного дохода к фактической доходности бизнеса и условиям его осуществления на территории конкретных муниципальных образований;

- не допустить необоснованного увеличения налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов в случае изменения налогового законодательства на федеральном уровне;

- исключить ситуации наложения более высокого налогового бремени на плательщиков ЕНВД по сравнению с применением иных систем налогообложения в соответствии с законодательством РФ (общей и упрощенной), что позволит сохранить налоговые доходы местных бюджетов.

Все это позволит избежать прекращения деятельности хозяйствующими субъектами, сократить объем теневой экономики в данной сфере и выявить субъекты хозяйствования нуждающихся в мерах налоговой поддержки в виде пониженного значения K_2 , носящего льготный характер.

20.5. Методика оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам

Предоставляемые муниципальными образованиями налоговые льготы должны рассматриваться как расходы местного бюджета, поэтому важно оценивать их целесообразность. Для оптимизации перечня налоговых льгот и их соответствия общественным интересам Минфин России рекомендовал органам местного самоуправления утвердить порядок проведения оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам с учетом показателей бюджетной и социальной эффективности¹. К сожалению, пока не многие муниципальные

¹ См.: Письмо Минфина России от 15 декабря 2006 г. № 06-04-08/01-161 «Методические рекомендации по организации мероприятий, направленных на обеспечение сбалансированности местных бюджетов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

образования установили порядок оценки действующих или предполагаемых к введению налоговых льгот.

Как показал проведенный анализ практики установления налоговых льгот в налоговой системе Российской Федерации на местном уровне, заявленные цели установления налоговых льгот достигались не всегда. В связи с этим их социально-экономическая эффективность не была высокой. Для совершенствования процесса установления налоговых льгот, на наш взгляд, необходимо внедрение методического подхода, основанного на алгоритме, представленном на рис. 20.4.

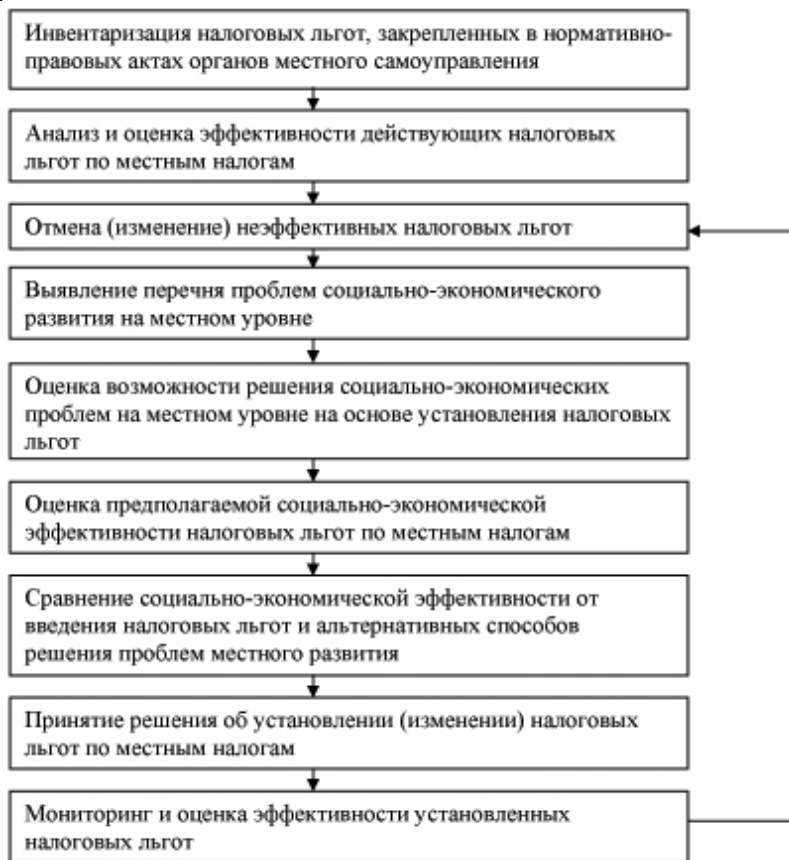


Рис. 20.4. Алгоритм установления и изменения перечня налоговых льгот

Оценка эффективности налоговых льгот по местным налогам должна проводиться на основе использования как критериев экономической, так и социальной эффективности.

При этом поскольку эффективность налоговых льгот распределена во времени, то оценка общей эффективности налоговых льгот должна основываться на принципах и подходах проектного анализа, используемых для оценки эффективности инвестиционных проектов.

Основными элементами подхода к оценке эффективности налоговых льгот на основе проектного анализа следует назвать следующие:

- 1) дисконтирование денежных потоков;
- 2) учет мультипликативного эффекта;
- 3) оценка бюджетной эффективности на основе увеличения налоговых доходов в результате расширения налоговой базы и сокращения встречных бюджетных финансовых потоков.

Мультипликативные эффекты означают множительные эффекты, возникающие при росте одной переменной, превышающем величину первоначального импульса, это становится возможным ввиду тесной причинно-следственной связи между различными элементами экономической системы. Увеличение средств, остающихся на руках налогоплательщиков после налогообложения, приведет к вкладыванию этих средств в экономику. Мультипликативный механизм возникает в силу многократной ступенчатой реакции потребления.

Однако необходимо отметить, что мультипликативные эффекты могут оказать влияние на повышение экономической эффективности деятельности на территории муниципального образования, но практически не приведут к повышению бюджетной эффективности в муниципальном образовании из-за того, что местные бюджеты фактически связаны с экономической активностью на территории муниципального образования только через единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Органам местного самоуправления следует рекомендовать следующие предложения по проведению оценки эффективности налоговых льгот по местным налогам:

1. Льготы, ранее установленные нормативно-правовыми актами местного самоуправления и вновь предлагаемые субъектами права законодательной инициативы, подлежат обязательной оценке социально-экономической эффективности.

2. Оценка социально-экономической эффективности налоговых льгот осуществляется уполномоченным органом исполнительной власти органа местного самоуправления (далее – уполномоченный орган) в соответствии с Порядком оценки социально-экономической эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и Методикой оценки социально-экономической эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот. Порядок и Методика оценки социально-экономической эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот утверждаются представительным органом местного самоуправления.

3. Оценка социально-экономической эффективности планируемых к предоставлению налоговых льгот в проектах нормативно-правовых актов, разрабатываемых местной администрацией, осуществляется до внесения проектов нормативно-правового акта в представительный орган и прилагается к проекту нормативно-правового акта.

При внесении проекта нормативно-правового акта, в котором предлагается установление налоговой льготы, иными субъектами проект нормативно-правового акта, представленный главе муниципального образования, направляется в уполномоченный орган для проведения оценки социально-экономической эффективности налоговых льгот.

Результаты оценки социально-экономической эффективности налоговых льгот направляются уполномоченным органом в представительный орган местного самоуправления не позднее 20 календарных дней с момента получения уполномоченным органом проекта нормативно-правового акта органа местного самоуправления.

4. Проекты нормативно-правовых актов, предусматривающие предоставление налоговых льгот, вносятся в представительный орган местного самоуправления до внесения проекта закона о местном бюджете на очередной финансовый год.

5. Оценка социально-экономической эффективности предо-

ставленных налоговых льгот за предшествующий налоговый период осуществляется уполномоченным органом ежегодно до 1 июля текущего финансового года.

6. При отрицательной оценке социально-экономической эффективности за истекший период ранее установленные налоговые льготы подлежат отмене, за исключением случаев, когда имеется положительная оценка эффективности в долгосрочной перспективе.

Уполномоченный орган разрабатывает проект нормативного акта органа местного самоуправления об отмене ранее установленных налоговых льгот и представляет главе местного самоуправления для последующего направления в представительный орган местного самоуправления не позднее 1 августа текущего финансового года.

Определение и виды эффективности налоговых льгот в муниципальном образовании. Эффективность налоговой льготы – это понятие, отражающее соответствие налоговой льготы целям и задачам ее установления.

Установление эффективной налоговой льготы может привести к увеличению уровня благосостояния на территории муниципального образования. При этом дополнительные выгоды, полученные в результате установления налоговых льгот, распределяются между бюджетами разных уровней (в т.ч. местных бюджетов), налогоплательщиками (в т.ч. организациями и физическими лицами) и иными лицами. Соотношением затрат и выгод этих субъектов в результате установления налоговых льгот определяются различные показатели их эффективности.

Для оценки эффективности налоговых льгот рекомендуется оценивать следующие виды эффективности:

- 1) общую эффективность налоговой льготы;
- 2) социальную эффективность;
- 3) экономическую эффективность;
- 4) бюджетную эффективность.

Общая эффективность налоговой льготы является интегральным показателем, используемым для принятия решения о целесообразности ее установления на основе изменения уровня благосостояния на территории муниципального образования в результате ее установления без учета относительного распределения

затрат и выгод между различными субъектами. Общая эффективность налоговой льготы рассчитывается как отношение суммы социального, экономического и бюджетного эффекта к общим затратам по установлению налоговой льготы, включая выпадающие доходы бюджета в результате установления налоговой льготы.

Социальная эффективность – это показатель эффективности налоговой льготы, характеризующий отношение выгод, получаемых в результате достижения социальных целей и задач развития муниципального образования, к затратам по установлению налоговой льготы.

Показатели социальной эффективности должны учитывать социальные последствия, значимые для всех, части или даже отдельных жителей муниципального образования. При этом в расчет показателей социального эффекта необходимо включать как непосредственные результаты и затраты установления налоговой льготы, а также «внешние»: затраты и результаты в смежных секторах экономики, социальные и иные эффекты. «Внешние» эффекты рекомендуется учитывать в количественной форме при наличии соответствующих нормативных и методических материалов. В отдельных случаях, когда эти эффекты весьма существенны, при отсутствии указанных документов допускается использование оценок независимых квалифицированных экспертов. Если «внешние» эффекты не допускают количественного учета, следует провести качественную оценку их влияния.

Экономическая эффективность – это показатель эффективности налоговой льготы, характеризующий отношение выгод, получаемых в результате достижения экономических целей и задач организаций и физических лиц, осуществляющих деятельность на территории муниципального образования, к затратам по установлению налоговой льготы. В показатели экономического эффекта необходимо включать суммы увеличения прибыли организаций и доходов физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность на территории муниципального образования.

Бюджетная эффективность — это показатель эффективности налоговой льготы, характеризующий отношение выгод, получаемых в результате достижения бюджетных целей и задач, к затратам по установлению налоговой льготы.

При этом в производимых расчетах бюджетной эффективности необходимо выделять общую бюджетную эффективность, рассчитываемую с учетом изменения размера налоговых доходов и расходов бюджетов различных уровней, а также местную бюджетную эффективность, отражающую аналогичный показатель только в отношении местного бюджета.

Основные принципы оценки эффективности. В основу оценок эффективности налоговых льгот необходимо положить следующие основные принципы, применимые ко всем видам налоговых льгот, независимо от целей и задач их установления:

- оценка эффективности проводится на основе измерения издержек – выгод в денежном выражении;

- рассмотрение налоговой льготы производится на протяжении всего периода ее действия – от установления и до ее отмены. В случае, если отмена налоговой льготы не планируется, то расчет эффективности производится исходя из глубины бюджетного планирования (в настоящее время данный срок равен 3 годам);

- моделирование денежных потоков, включающих все связанные с установлением налоговой льготы денежные поступления и расходы за расчетный период;

- сопоставимость условий сравнения различных видов решения имеющейся проблемы (в качестве альтернативы установлению налоговой льготы может использоваться, например, другая налоговая льгота, предоставление субсидии и т.п.);

- принцип положительности и максимума эффекта. Для того чтобы налоговая льгота была признана эффективной, необходимо, чтобы общий эффект от ее установления был положительным. При сравнении альтернативных видов налоговых льгот либо альтернативных способов решения социально-экономических проблем предпочтение должно отдаваться варианту с наибольшим значением эффекта;

- учет фактора времени. При оценке эффективности налоговой льготы должны учитываться различные аспекты фактора времени, в том числе динамичность (изменение во времени) применения налоговой льготы; разрывы во времени (лаги) между установлением налоговой льготы и появлением экономических, социальных,

бюджетных и прочих выгод; неравноценность разновременных затрат и/или результатов (предпочтительность более ранних результатов и более поздних затрат);

- учет только предстоящих затрат и поступлений. При расчетах показателей эффективности налоговых льгот должны учитываться только предстоящие в ходе ее установления затраты и поступления, а также предстоящие потери, непосредственно вызванные установлением налоговой льготы (например, от снижения поступлений местного бюджета);

- учет всех наиболее существенных последствий установления налоговой льготы. При определении эффективности налоговой льготы должны учитываться все последствия ее установления, как непосредственно экономические, так и внеэкономические (внешние эффекты, общественные блага). В тех случаях, когда их влияние на эффективность допускает количественную оценку, ее следует произвести. В других случаях учет этого влияния должен осуществляться экспертно;

- учет наличия разных участников налогового процесса, несовпадения их интересов и различных оценок стоимости капитала, выражающихся в индивидуальных значениях нормы дисконта;

- использование социальной ставки дисконирования в качестве инструмента для оценки альтернативного предоставления налоговых льгот использования бюджетных ресурсов;

- многоэтапность оценки. На различных стадиях функционирования налоговой льготы ее эффективность определяется заново, с различной глубиной проработки;

- учет влияния инфляции;

- учет (в количественной форме) влияния неопределенностей и рисков, сопровождающих установление налоговой льготы.

Общая схема оценки эффективности установления налоговой льготы. На первом этапе проведения оценки эффективности налоговой льготы рассчитываются показатели бюджетной, экономической и социальной эффективности. При этом, по возможности, для расчета используются стоимостные показатели полученных выгод и понесенных затрат.

В случае возникновения сложности измерения выгод и затрат

(например, наибольшие сложности могут возникнуть при расчете показателя социальной эффективности) необходимо четко определить исходные условия на основе следующих экономических допущений:

1) принципа равновесия для потребителя, т.е. цена товара (работы, услуги) должна соответствовать предельной полезности этого товара (работы, услуги);

2) критерия эффективности по Парето, т.е. получаемые клиентами программы выгоды должны быть больше, чем необходимо для простой компенсации потерь и затрат других субъектов;

3) принципа «готовности платить», т.е. оценка должна производиться на основе оценки средств, которые налогоплательщик готов потратить на определенное изменение своего положения.

На практике, для измерения выгод возможно использование теневых цен, рассчитанных на основе регрессионных моделей с высокой степенью достоверности. Например, для оценки эффективности можно использовать показатели относительного изменения стоимости недвижимости или земли на территории муниципального образования, оценка выгод может осуществляться на основе расчета экономии затрат или времени (при этом перевод в стоимостное выражение размера экономии времени возможен на основе ставок заработной платы или с применением косвенных методов определения дохода).

В случае, если использование данных допущений не позволяет оценить в стоимостном выражении издержки – выгоды от установления налоговых льгот, возможно проведение «оценки эффективности затрат».

Данная оценка производится на основе какой-либо переменной, отличной от денег (например, число детей, рожденных здоровыми, продолжительность жизни, количество лиц, продолжающих образование, и т.п.), в том случае, если есть одна цель и несколько вариантов ее достижения. В наиболее часто встречающемся виде метод заключается в сравнении новой стратегии и действующей практики.

Таким образом, данный метод используется для определения наилучшего способа достижения конкретной цели с наименьшими затратами или наибольшей выгодой при данном уровне затрат и в случае, если получаемые выгоды нельзя представить в денежном

выражении, например, увеличение продолжительности жизни, доли лиц, продолжающих образование, и т.п.

Основными этапами в анализе эффективности затрат являются:

1) определение единственной цели установления налоговой льготы;

2) оценка эффективности налоговой льготы на основе переменной, отличной от денег;

3) определение затрат на реализацию каждого мероприятия и эффекта его реализации;

4) расчет предельных затрат и эффектов по следующей формуле:

$$\text{ЭЗ} = \frac{(З_1 - З_2)}{(\text{Э}_1 - \text{Э}_2)},$$

где Z_1 – затраты на реализацию новой стратегии, Z_2 – затраты на действующую практику, Э_1 – эффект от реализации новой стратегии, Э_2 – эффект от действующей практики.

Таким образом, целью этого этапа является определение основных видов эффектов от установления налоговой льготы и их значений.

На втором этапе производится расчет общей эффективности установления налоговой льготы, состоящий из агрегирования сумм всех полученных эффектов, приведенных к денежному выражению в сопоставимых ценах. В случае невозможности расчета показателя общей эффективности установления налоговой льготы из-за отсутствия стоимостной оценки одного из видов эффективности производится агрегирование рассчитанных показателей эффективности и их представление в виде показателей бюджетно-экономической, социально-экономической или социально-бюджетной эффективности. При этом недостающий показатель, по возможности, представляется в итоговом расчете в отдельной позиции в виде оценки эффективности затрат.

Показатели эффективности налоговой льготы. В качестве основных показателей, используемых для расчетов эффективности установления налоговой льготы, рекомендуются:

- 1) чистый доход (прибыль);
- 2) чистый дисконтированный доход (прибыль);
- 3) внутренняя норма доходности;
- 4) индекс доходности налоговой льготы;
- 5) срок бюджетной окупаемости экономической налоговой льготы.

Информация и порядок ее использования для проведения расчетов по оценке эффективности налоговых льгот. Для оценки эффективности налоговой льготы необходимо использовать следующую информационную базу:

- 1) отчеты налоговых органов о поступлении и начислении налогов по муниципальному образованию (форма 1-НМ);
- 2) отчеты налоговых органов о задолженности по налогам и сборам по муниципальному образованию (форма 4-НМ);
- 3) отчеты о налоговой базе по местным налогам (форма 5-МН);
- 4) отчеты органов государственной статистики о социально-экономическом развитии муниципального образования (в случае их наличия);
- 5) отчеты об исполнении местного бюджета;
- 6) статистическая отчетность по основным организациям, расположенным на территории муниципального образования (по данным организаций или Федеральной службы статистики);
- 7) данные социально-экономического мониторинга местных проблем (по данным соответствующих государственных органов, органов местного самоуправления, научно-исследовательских организаций и др.);
- 8) результаты экспертных оценок.

Расчет эффективности проводится, прежде всего, на основе информации прямо свидетельствующей о ее взаимосвязи с издержками – выгодами от установления налоговой льготы. При этом необходимо предпочтение отдавать информации с наибольшей степенью достоверности.

В случае отсутствия прямой достоверной (в пределах допустимой ошибки) информации возможно использование косвенной информации с указанием уровня взаимосвязи между ее значениями и анализируемым результатом (издержками – выгодами).

Результаты экспертных оценок могут использоваться в качестве дополнительного информационного источника для проверки достоверности расчетов на основе прямой или косвенной информации, а в случае их отсутствия – в качестве самостоятельной информационной базы для оценки эффективности налоговых льгот.

Глава 21. Межведомственное взаимодействие органов местного самоуправления при реализации налоговых полномочий

21.1. Особенности взаимодействия муниципалитетов с налоговыми органами

Реформа местного самоуправления в Российской Федерации естественным образом повлекла за собой изменение взаимоотношений между налоговыми органами и органами местного самоуправления. В условиях действия НК РФ и с вступлением в силу Закона о местном самоуправлении действия представительных и исполнительных органов муниципальных образований и налоговых органов потребовали максимальной координации.

Взаимодействие органов местного самоуправления с налоговыми органами основано на объединении усилий по контролю за своевременным и полным поступлением в соответствующие бюджеты налоговых платежей всех видов, в том числе местных налогов и сборов, и взаимном предоставлении необходимой информации.

В настоящее время межведомственный информационный обмен может осуществляться двумя способами:

1) путем взаимной передачи данных. В данном случае заинтересованные ведомства или органы (чаще всего речь идет о двух, реже – о трех и более сторонах) заключают соглашения об информационном взаимодействии, учитывающие состав передаваемой информации, а также организационные, технические и технологические стороны сотрудничества;

2) путем создания несколькими ведомствами «общего» информационного ресурса, пополняемого за счет сведений, формируемых каждой из сторон взаимодействия.

Во взаимодействии органов местного самоуправления и территориальных налоговых органов реализуется на современном этапе первый подход.

Как отмечалось выше, современная нормативно-правовая база организации взаимодействия основывается на Постановлении Правительства Российской Федерации от 12 августа 2004 г. № 410, утвердившем Правила взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов (далее – Правила).

В соответствии с Правилами налоговые органы обязаны предоставлять в финансовые органы местных администраций данные:

а) о начислениях в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей, контролируемых налоговыми органами;

б) об уплаченных суммах в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей;

в) о суммах задолженности, недоимки, отсроченных (рассроченных), реструктурированных и приостановленных к взысканию налогов, сборов, пеней и штрафов в целом по соответствующим видам налогов, сборов и иных обязательных платежей;

г) о величине налоговой базы в разрезе муниципальных образований по налогам, зачисляемым в местные бюджеты.

В свою очередь финансовые органы местных администраций представляют в налоговые органы следующую информацию:

- об установленных в соответствии с нормативными правовыми актами органов местного самоуправления налоговых льготах по категориям налогоплательщиков;

- об административно-территориальном составе с указанием конкретных поселений, входящих в состав этих муниципальных образований, их адресов и кодов по Общероссийскому классификатору объектов административно-территориального деления (ОКАТО).

Правилами установлено, что налоговые органы, финансовые органы местных администраций обеспечивают передачу и прием информации в электронном виде. В целях реализации Правил совместным приказом Министерства финансов РФ и ФНС России от 30 июня 2008 г. № 65н/ММ-3-1/295 утверждены основные параметры информационного взаимодействия, а именно: сроки и форма предоставления информации.

Так, информация о предоставленных налоговых льготах должна содержать:

- номер, дату и наименование документа-основания для предоставления льготы;
- вид налога, по которому предоставлена льгота и его КБК;
- вид предоставленной льготы;
- наименование категории налогоплательщиков, которым предоставлена льгота.

Передача информации из налоговых органов финансовым органам местного самоуправления осуществляется в специальном формате, основанном на предоставлении данных с четко описанными реквизитами. Информация о начислениях и поступлениях и задолженности по налоговым платежам предоставляется в разрезе налогоплательщиков. Вместе с тем ст. 102 НК РФ устанавливает, что любые сведения, полученные налоговым органом о конкретных налогоплательщиках, составляют налоговую тайну и не разглашаются. В силу сказанного в представляемой налоговыми органами информации отсутствуют сведения, позволяющие идентифицировать конкретных налогоплательщиков (данные о наименовании, организационно-правовой форме и другие индивидуальные характеристики). Однако для проведения анализа включена информация о кодах видов экономической деятельности по ОКВЭД и категории налогоплательщиков (организация, индивидуальный предприниматель, физическое лицо и т.д.). Информация содержит сведения в отношении каждого платежа, администрируемого налоговыми органами, в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации с указанием ОКАТО муниципального образования, на территории которого мобилизуются денежные средства.

Для обработки и использования передаваемых сведений может

использоваться специализированное программное обеспечение. В частности, ГНИВЦ ФНС России (<http://www.gnivc.ru>) разработан программный комплекс «Муниципальные образования», предназначенный для автоматизации взаимодействия финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований с налоговыми органами. В этом программном комплексе не только реализован прием данных, но и предусмотрены функции аналитической обработки получаемой информации.

С 1 января 2007 г. местным властям предоставляются также отчеты о структуре начислений и налоговой базе по основным налогам, формирующим местные бюджеты (местным налогам, единому сельскохозяйственному и на вмененный доход, налогу на доходы физических лиц). При этом структура данных о налоговой базе (формы № 5-МН, № 5-ЕНВД, № 5-ЕСХН) также не предусматривает дробления по конкретным налогоплательщикам.

Несмотря на проработанные на уровне нормативно-правовых актов правила и процедуры взаимодействия, налоговые органы и органы местного самоуправления зачастую сталкиваются с проблемами при их реализации.

В частности, в настоящее время структура налоговых органов России не совпадает со структурой административно-территориального деления страны. Более того, в последние годы в соответствии с программой реформирования налоговых органов происходит постепенное сокращение общего количества налоговых инспекций районного уровня за счет их укрупнения и создания инспекций межрайонного уровня, а также перехода всех инспекций низового уровня на функциональную модель организации работы. Укрупнение налоговых инспекций привело к упразднению полнофункциональных инспекций в некоторых муниципальных образованиях и созданию на их основе так называемых ТОРМов (территориально обособленных рабочих мест), выполняющих исключительно функции работы с налогоплательщиками. Все это привело к тому, что, например, на территории Сибирского федерального округа в среднем каждая налоговая инспекция должна обеспечивать информационный обмен с 25 муниципалитетами.

Данные о начислении и поступлении сумм налогов, передаваемые

муниципальным образованиям, формируются в определенном программном продукте, которым многие муниципалитеты не располагают ввиду отсутствия соответствующего технического оснащения и финансовой возможности его приобретения. Из-за отсутствия программного обеспечения зачастую сведения, поступающие в муниципальные образования в электронном виде, остаются невостребованными. В таком случае данные, необходимые для планирования налоговых доходов, запрашиваются в налоговом органе на бумажном носителе, что усложняет их использование и требует больших трудозатрат на подготовку и обработку информации.

Взаимодействие органов местного самоуправления с налоговыми органами не должно ограничиваться информационным обменом. Для наиболее полной реализации налоговых полномочий и увеличения налоговой доходной базы муниципалитетов органы местного самоуправления должны принимать участие и в реализации контрольной функции в сфере налогообложения. Здесь прежде всего нужно отметить, что собственно функция налогового контроля в узком смысле (проведение проверок правильности исчисления и уплаты налогов и сборов) в соответствии с законодательством РФ возложена на налоговые органы. Но так как контроль есть форма обратной связи, он позволяет не только обеспечить полноту поступления налогов в бюджет, оценивать дисциплину исполнения законодательных актов в сфере налогообложения, но и судить о том:

- насколько эффективно само правовое регулирование в этой сфере;
- какие изменения необходимо внести в нормативные акты для повышения степени их исполнения;
- насколько нормы правовых актов о налогах и сборах соответствуют реалиям современной экономики.

В этом контексте органы местного самоуправления становятся полноправными участниками и контрольных отношений, прежде всего через организацию обоюдно значимого информационного обмена с территориальными налоговыми органами. Он может способствовать повышению эффективности контрольной работы последних и получению полной информации о состоянии экономики муниципального

образования. Например, местные органы власти могут стать основным звеном в сборе и передаче налоговым органам информации для осуществления контрольных мероприятий в отношении плательщиков ЕНВД. Это могут быть данные о количестве и структуре розничных рынков, объектов общественного питания, выданных разрешениях на размещение стационарных технических средств наружной рекламы, на организацию автостоянок, фактических видов деятельности, масштабах и формах ведения налогоплательщиками бизнеса и т.д.

В рамках этого направления специалисты местных администраций должны не только участвовать в работе комиссий по «легализации» заработной платы, но и широко использовать социально-психологические методы управления, формирующие общественное сознание и отношение к налогам в обществе.

21.2. Особенности взаимодействия органов местного самоуправления с иными субъектами

Для эффективной реализации своих функций органам местного самоуправления необходимо взаимодействовать не только по «вертикали» с органами государственной власти, но и с местным сообществом. Такое взаимодействие продиктовано необходимостью совместной работы для удовлетворения общественных потребностей и должно выстраиваться на принципах обеспечения законных прав и интересов всех сторон.

Это взаимодействие должно быть реализовано в различных сферах, в том числе в сфере местных финансов и формирования налоговых доходов местных бюджетов, где должны выстраиваться взаимоотношения органов местного самоуправления с налогоплательщиками в широком смысле (то есть не только с предпринимательским сообществом, но и «рядовыми» гражданами).

Ограниченные возможности муниципалитетов (трудовые, материальные, финансовые, юридические) налагают свой отпечаток на те методы, которые при этом могут использоваться. Большое внимание здесь должно уделяться социально-психологическим аспектам взаимодействия, формирующим «налоговую культуру»

населения. К числу социально-психологических методов, применение которых возможно на местном уровне, необходимо отнести проведение пресс-конференций, брифингов, участие в программах местного телевидения, организацию «горячих линий», проведение открытых бесплатных семинаров по вопросам налогообложения доходов физических лиц, организации и ведения бизнеса, налогообложения субъектов малого предпринимательства, организацию детских и подростковых конкурсов на темы, связанные с обустройством муниципалитета и местных налогов. Именно на местном уровне можно начать формирование позитивного отношения к вопросам налогообложения в общественном сознании.

Эффективное взаимодействие невозможно без полного обеспечения информацией всех заинтересованных лиц. Информационные потоки должны концентрироваться не только между субъектами управления (налоговыми органами и органами местного самоуправления), но и в рамках взаимоотношений «субъекты управления – налогоплательщики». И это не менее важно. В данной связи необходимо помнить, что решение налогоплательщика о том, выполнить ему свое налоговое обязательство или уклониться от его исполнения, во многом зависит от его знания о налоге не только с точки зрения метода его исчисления и уплаты, но и с позиций дальнейшего расходования налоговых доходов бюджета.

Считается, что слабая информированность обедняет рациональную когнитивность налогоплательщика: он оказывается слабо подкован, чтобы установить объективную связь между налогом и государственными расходами. Так, некоторые налогоплательщики полагают, что необходимо снизить налоги, а органы государственной власти вообще упразднить: очевидно государственные расходы представляются ими свободными, не связанными с налоговой выручкой, не только от недостатка и ошибочности информации, но также и от непрозрачности самих государственных расходов¹. В России подобные выводы часто подкрепляются и личным негативным опытом граждан: бюрократическими проволочками при обращении в уполномоченные

¹ См. *Леруа М.* Социология налога. М.: Дело и сервис, 2006. С. 53.

на совершение юридически значимых действий органы власти и местного самоуправления, низким качеством предоставления бюджетных услуг, имеющей место коррупцией и т.п.

В литературе обычно выделяют три основных принципа раскрытия информации (в том числе информации о финансовом состоянии органа власти или местного самоуправления). Во-первых, раскрытие должно быть регулярным. Во-вторых, доступ к информации должен быть равным для всех без исключения пользователей, при этом цель получения информации не должна влиять на объем получаемой потребителем информации и не должна запрашиваться. Кроме того, получение информации не может быть обременено условиями. В-третьих, информация должна быть доступной, то есть поиск ее должен быть простым, а расходы на ее получение – минимальными². При этом различают четыре направления раскрытия местными властями информации о собственных финансах. Это:

- книжная продукция. Она должна быть рассчитана на рядовых граждан – минимум специализированного текста, максимум примеров и иллюстративного материала;

- сайт в сети Интернет либо соответствующий раздел сайта муниципального образования;

- работа с местными СМИ.

На сегодняшний день наиболее предпочтительным способом распространения информации, в том числе в сфере местного налогообложения, является ее размещение в сети Интернет. При таком способе размещения данных они могут быть доступны самому широкому кругу пользователей (исследователям, инвесторам, решающим вопросы выбора места ведения предпринимательской деятельности, налогоплательщикам) с практически минимальными затратами на их получение. Но, как показывает практика, Интернет-ресурсы еще не стали распространенным средством раскрытия информации о финансах муниципалитетов и эффективным инструментом в сфере муниципального управления, в том числе в части взаимодействия органов местного самоуправления с местным сообществом. Сайты органов местного самоуправления большинства

² См. *Яндиев М.И.* Финансы регионов. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 313.

городских округов, находящихся на территории Сибирского федерального округа (приложение № 3), не содержат всей информации в сфере налогообложения и налоговых доходов, которая интересна пользователям, а муниципальные районы, и также поселения зачастую не имеют официальных сайтов.

И если вопросы оформления и архитектуры сайтов (наличие поиска, удобство интерфейса, интерактивных сервисов) напрямую зависят от уровня технической оснащенности и квалифицированности разработчиков, то размещение качественной информации в сфере муниципальных финансов и доходов местных бюджетов доступно каждому муниципальному образованию.

Минимальное информационное наполнение сайта в части налоговой информации должно содержать:

- перечень и тексты всех принятых нормативно-правовых актов в сфере налогообложения с указанием диапазона действия их редакций (о земельном налоге, о налоге на имущество физических лиц, о введении на территории городского округа или муниципального района единого налога на вмененный доход);
- ссылку на официальный сайт налоговых органов региона;
- размер запланированных налоговых доходов бюджета и величину их реальных поступлений.

Для облегчения восприятия бюджетно-налоговой информации целесообразно ежеквартально формировать краткие аналитические записки о поступлении налоговых доходов, а ежегодно – подробный обзор с раскрытием причин невыполнения (или перевыполнения) заложенных в бюджет показателей. Иная информация в сфере налогообложения (периодические пресс-релизы о фактах, влияющих на размеры уплачиваемых налогов, объявления, налоговый календарь, оценка эффективности предоставленных муниципальными образованиями налоговых льгот) также будет полезна для создания доступного информационного пространства бюджетно-налоговой тематики.

И хотя принцип бюджетного универсализма подразумевает отсутствие прямой привязанности налоговых поступлений к бюджетным расходам, представляется возможным информирование населения об объеме предоставленных населению бюджетных услуг,

профинансированных программ, концентрируя внимание на том, что дополнительно достигнуто (профинансировано) в периоде за счет прироста налоговых поступлений. То есть основной идеей такого раскрытия информации является наглядный ответ на вопрос «Куда идут деньги налогоплательщиков?».

Такого рода взаимодействие может стать эффективным инструментом в формировании позитивного отношения к уплате налогов и партнерских взаимоотношений в местном сообществе в целом.

Приложения

Приложение № 1

Нормативы отчислений налогов и сборов по уровням бюджетной системы в соответствии с БК РФ в 2010 г.

№	Наименование налога, сбора	Вид бюджета				
		Федеральный	Региональный	Муниципального района	Городского округа	Поселения
I	Федеральные налоги и сборы					
1	<i>Налог на добавленную стоимость</i>	100%				
2	<i>Акцизы</i>					
2.1	Акцизы на спирт этиловый из пищевого сырья	50%	50%			
2.2	Акцизы на спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением пищевого	100%				
2.3	Акцизы на спиртосодержащую продукцию	50%	50%			
2.4	Акцизы на табачную продукцию	100%				
2.5	Акцизы на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла		100%			
2.6	Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы	100%				
2.7	Акцизы по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ	100%				
2.8	Акцизы на алкогольную продукцию		100%			
2.9	Акцизы на пиво		100%			
3	<i>Налог на доходы физических лиц</i>					
3.1	НДФЛ		70%	20% 30%*	30%	10%
3.2	НДФЛ уплачиваемый иностранными гражданами в виде фиксированного авансового платежа при осуществлении ими на территории РФ трудовой деятельности на основании патента		100%			
4	<i>Налог на прибыль организаций</i>					
4.1	ННП по ставке, установленной для зачисления в федеральный бюджет (2%)	100%				
4.2	ННП при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» и не предусматривающих специальные налоговые ставки для зачисления налога	20%	80%			
4.3	ННП в части доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в РФ через постоянное представительство, а также в части доходов в виде процентов и дивидендов по государственным и муниципальным ценным бумагам	100%				
4.4	ННП по ставке, установленной для зачисления в бюджеты субъектов РФ (18%)		100%			
5	<i>Налог на добычу полезных ископаемых</i>					
5.1	НДПИ в виде газа горючего природного	100%				
5.2	НДПИ в виде углеводородного сырья (кроме газа горючего природного)	100%				
5.3	НДПИ (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых)	40%	60%			

№	Наименование налога, сбора	Вид бюджета				
		Федеральный	Региональный	Муниципального района	Городского округа	Поселения
5.4	НДПИ на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, за пределами территории РФ	100%				
5.5	НДПИ в части общераспространенных полезных ископаемых		100%			
5.6	НДПИ в виде природных алмазов		100%			
6	<i>Государственная пошлина</i>					
6.1	Государственная пошлина:		100%			
	<ul style="list-style-type: none"> - по делам, рассматриваемым конституционными (уставными) судами субъектов РФ; - за совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) должностными лицами органов исполнительной власти, уполномоченными в соответствии с законодательством на совершение нотариальных действий; - за госрегистрацию межрегиональных, региональных и местных общественных объединений, а также за госрегистрацию изменений их учредительных документов; - за госрегистрацию региональных отделений политических партий; - за регистрацию СМИ, продукция которых предназначена для распространения преимущественно на территории субъекта РФ; - за действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием заготовки, переработки и реализации лома цветных и черных металлов; - за предоставление лицензий на розничную продажу алкогольной продукции, выдаваемых органами исполнительной власти субъектов РФ; - за выдачу разрешения на движение по автомобильным дорогам транспортных средств (ТС), осуществляющих перевозки опасных, тяжеловесных и (или) крупногабаритных грузов. 					
6.2	Госпошлина: <ul style="list-style-type: none"> - по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, мировыми судьями (за исключением Верховного Суда); - за государственную регистрацию ТС, за временную регистрацию ранее зарегистрированных ТС по месту их пребывания, за внесение изменений в выданный ранее паспорт ТС, за выдачу государственных регистрационных знаков ТС "Транзит", свидетельства на высвободившийся номерной агрегат, свидетельства о соответствии конструкции ТС требованиям безопасности дорожного движения, талона о прохождении государственного технического осмотра, международного сертификата технического осмотра, национального водительского удостоверения, международного водительского удостоверения, удостоверения тракториста-машиниста (тракториста), временного разрешения на право управления ТС, за выдачу учебным учреждениям свидетельства о соответствии требованиям оборудования и оснащенности образовательного процесса для рассмотрения соответствующими органами вопроса об аккредитации и за выдачу указанным учреждениям лицензии на право подготовки трактористов и машинистов самоходных машин; - за выдачу разрешения на установку рекламной конструкции; 			100%	100%	

№	Наименование налога, сбора	Вид бюджета				
		Федеральный	Региональный	Муниципального района	Городского округа	Поселения
	- за выдачу органом местного самоуправления муниципального района специального разрешения на движение по автомобильной дороге ТС, осуществляющего перевозки опасных, тяжеловесных и (или) крупногабаритных грузов; - за совершение нотариальных действий должностными лицами органов местного самоуправления муниципального района, уполномоченными в соответствии с законодательством на совершение нотариальных действий в населенном пункте, который расположен на межселенной территории и в котором отсутствует нотариус.					
6.3	Госпошлина: - за совершение нотариальных действий должностными лицами органов местного самоуправления поселения, уполномоченными в соответствии с законодательством на совершение нотариальных действий; - за выдачу органом местного самоуправления поселения специального разрешения на движение по автомобильной дороге транспортного средства, осуществляющего перевозки опасных, тяжеловесных и (или) крупногабаритных грузов.					100%
6.4	Госпошлина за прочие юридически значимые действия	100%				
7	<i>Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов</i>					
7.1	Сбор за пользование объектами ВБР (исключая внутренние водные объекты)	20%	80%			
7.2	Сбор за пользование объектами ВБР по внутренним водным объектам	20%	80%			
7.3	Сбор за пользование объектами животного мира		100%			
8	<i>Водный налог</i>	100%				
II	Региональные налоги					
1	<i>Транспортный налог</i>		100%			
2	<i>Налог на имущество организаций</i>		100%			
3	<i>Налог на игорный бизнес</i>		100%			
III	Местные налоги					
1	<i>Земельный налог</i>			100%*	100%	100%
2	<i>Налог на имущество физических лиц</i>			100%*	100%	100%
IV	Специальные налоговые режимы					
1	<i>Единый сельскохозяйственный налог</i>		30%	30%	60%	30%
				60%*		
2	<i>Упрощенная система налогообложения, в т.ч. на основе патента</i>		90%			
3	<i>Единый налог на вмененный доход</i>			90%	90%	

* в части налога, взимаемого на межселенных территориях

Примечания:

1) Зачисление в бюджеты субъектов РФ налоговых доходов от уплаты акцизов на автомобильный и прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей осуществляется в порядке, установленном федеральным законом о федеральном бюджете.

2) Зачисление в бюджеты субъектов РФ налоговых доходов от акцизов на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 до 25% включительно (за исключением вин) и алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 25% (за исключением вин), производимую на территории РФ, осуществляется по следующим нормативам:

- 40% указанных доходов зачисляется в бюджет субъекта РФ по месту производства алкогольной продукции;
- 60% указанных доходов распределяется между бюджетами субъектов РФ по нормативам, утверждаемым федеральным законом о федеральном бюджете.

3) Доходы от федеральных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, подлежащие зачислению в бюджеты субъектов РФ, могут быть переданы полностью или частично в местные бюджеты по нормативам, утвержденным законом субъекта о бюджете субъекта РФ.

4) Органы государственной власти субъекта Российской Федерации обязаны установить в порядке, предусмотренном БК РФ, единые и (или) дополнительные нормативы отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц, исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 10% налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта РФ от указанного налога.

В бюджеты поселений могут также зачисляться налоговые доходы от федеральных и (или) региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, по нормативам отчислений, установленных органами власти субъекта федерации, а также органами муниципальных районов.

Приложение № 2

Структура налогового паспорта поселения

РАЗДЕЛ 1
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, ЗАРЕГИСТРИРОВАННЫХ НА ТЕРРИТОРИИ ПОСЕЛЕНИЯ
Всего налогоплательщиков организаций
в том числе
финансируемых из местного бюджета
(и т.д. по основным группам налогоплательщиков)
Всего налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей
в том числе проживающих на территории муниципального образования
Всего налогоплательщиков физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями
в том числе проживающих на территории муниципального образования
РАЗДЕЛ 2
НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ МЕСТНОГО БЮДЖЕТА
Налог на доходы физических лиц
Земельный налог
Налог на имущество физических лиц
Единый сельскохозяйственный налог
РАЗДЕЛ 3
ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ БАЗЫ
ПО ЗЕМЕЛЬНОМУ НАЛОГУ
1. Количество налогоплательщиков, которым(и) начислен налог к уплате
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями
2. Количество земельных участков, учтенных в базе данных налоговых органов
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями
3. Количество долей в праве на земельные участки, учтенные в базе данных налоговых органов
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями

4. Количество долей в праве на земельные участки, учтенные в базе данных налоговых органов, в отношении которых начислен земельный налог к уплате
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями
5. Кадастровая стоимость
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями
6. Налоговая база
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями
7. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет
по организациям и индивидуальным предпринимателям
по физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями
Количество земельных участков, информация о которых содержится в органе местного самоуправления
ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
1. Количество строений, помещений и сооружений, учтенных в базе данных налоговых органов – всего,
в том числе объектов жилищного фонда
2. Количество строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности физических лиц, по которым налог предъявлен к уплате – всего,
в том числе объектов жилищного фонда
3. Общая инвентаризационная стоимость строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности физических лиц, по которым налог предъявлен к уплате в бюджет – всего,
в том числе объектов жилищного фонда
4. Сумма налога, предъявленная к уплате – всего,
в том числе по объектам жилищного фонда
5. Количество налогоплательщиков, которым исчислен налог – всего,
в том числе собственников объектов жилищного фонда

6. Количество налогоплательщиков, которым не производилось предъявление налога к уплате в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождением от уплаты налога
Количество зданий, помещений и сооружений, информация о которых содержится в органе местного самоуправления
ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
Общая сумма дохода (по видам ставок)
Облагаемая сумма дохода (по видам ставок)
Общая сумма исчисленного налога (по видам ставок)
Общая сумма удержанного налога (по видам ставок)
Общая сумма вычетов (по видам вычетов)
ПО ЕДИНОМУ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОМУ НАЛОГУ
1. Сумма доходов
2. Сумма расходов
3. Налоговая база
4. Сумма исчисленного единого сельскохозяйственного налога
РАЗДЕЛ 4
СУММА НАЛОГА, НЕ ПОСТУПИВШАЯ В БЮДЖЕТ В СВЯЗИ С ПРЕДОСТАВЛЕНИЕМ ЛЬГОТ:
в том числе
ПО ЗЕМЕЛЬНОМУ НАЛОГУ
в связи с предоставлением льгот, установленных п. 5 ст. 391 НК РФ, ст. 395 НК РФ, по льготам, предоставляемым в соответствии со ст. 7 НК РФ международными договорами Российской Федерации
в связи с предоставлением льгот, установленных в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ нормативными правовыми актами представительного органа муниципального образования
ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
всего
в том числе в связи с предоставлением льгот, установленных нормативными правовыми актами представительного органа муниципального образования

Каталог официальных Internet-сайтов органов местного самоуправления городских округов Сибирского федерального округа

Муниципальное образование	Официальный сайт органов местного самоуправления
город Горно-Алтайск	http://www.gornoaltaysk.ru
город Улан-Удэ	http://www.ulan-ude-eg.ru
город Северобайкальск	Нет сайта
город Кызыл	http://kyzyl.tuva.ru/
город Ак-Довурак	Нет сайта
город Абакан	http://www.meria-abakan.ru
город Абаза	Нет сайта
город Саяногорск	http://www.sng.khakasnet.ru
город Сорск	Нет сайта
город Черногорск	http://www.chernogorsk.com
город Алейск	Нет сайта
город Барнаул	http://www.barnaul.org
город Белокуриха	http://www.belokuriha-gorod.ru
город Новоалтайск	http://www.novoaltaysk.ru
город Рубцовск	http://rubadm.ru
город Славгород	http://www.slavgorod.ru
город Яровое	www.yarovoe.org
город Камень-на-Оби	http://www.kamen-na-obi.org
город Бийск	http://gorod.bysk.ru
город Заринск	http://x25.altai.ru/~zarinsk/
ЗАТО Сибирский	http://www.zato-sibirsky.ru/
город Ачинск	http://www.adm-achinsk.ru/
город Боготол	www.bogotolcity.ru
город Бородино	www.sibborodino.ru/about_city
город Дивногорск	http://www.divnogorsk-adm.ru
город Енисейск	http://www.eniseisk.ru/
город Железногорск	http://www.admk26.ru
город Зеленогорск	http://www.zeladmin.ru
город Канск	http://kansk-adm.ru/
город Красноярск	http://www.admkrsk.ru/
город Лесосибирск	Нет сайта
город Минусинск	http://minusinsk.info/
город Назарово	Нет сайта

город Норильск	http://www.norilsk-city.ru/
город Сосновоборск	Нет сайта
город Шарыпово	http://www.gorodsharypovo.ru/
поселок Солнечный	Нет сайта
город Братск	http://www.bratsk-city.ru
Зиминское городское муниципальное образование	http://www.zimadm.ru/
город Иркутск	http://www1.irkutsk.ru
город Саянск	www.admsayansk.ru
Свирское муниципальное образование	www.svirsk.ru
город Тулун	http://www.duma-tulun.ru/
город Усолье-Сибирское	http://usolie-sibirskoe.ru/
город Усть-Илимск	http://www.ust-ilimsk.ru
Черемховское муниципальное образование	http://www.admcher.ru/
город Анжеро-Судженск	http://www.anzhero.ru/
город Белово	http://www.belovo42.ru/
город Березовский	berez.org
город Калтан	http://kaltan.net
город Кемерово	http://kemerovo.ru/
город Киселевск	Нет сайта
город Ленинск-Кузнецкий	http://www.leninsk-kuz.ru/
город Междуреченск - Междуреченский район	http://www.mrech.ru/
город Мыски	www.myskiadmin.ru
город Новокузнецк	http://www.admnkz.ru
город Осинники	Нет сайта
город Прокопьевск	www.pearlkuz.ru
город Полысаево	www.polisaevo.ru/
город Тайга	http://adm.tanet.ru/
город Юрга	http://www.adm.yrg.kuzbass.net
Краснобродский городской округ	http://www.ako.ru/aogkrbrod/
город Бердск	http://www.berdskadm.ru
город Искитим	http://admiskitim.ru/
город Новосибирск	http://www.novo-sibirsk.ru/
город Обь	http://www.gorodob.ru/
рабочий поселок Кольцово	http://kolcovo.ru/
город Омск	http://www.omsk.ru/
город Томск	http://www2.admin.tomsk.ru/

городской округ Стрежевой
ЗАТО Северск
город Кедровый
город Чита
город Балей
город Петровск-Забайкальский
городской округ ЗАТО п. Горный

<http://admstrj.tomsk.ru/>
<http://www.seversknet.ru/>
<http://www.kedradm.tomsk.ru>
<http://www.admin.chita.ru/>
Нет сайта
Нет сайта
Нет сайта

ВНИМАНИЮ ЧИТАТЕЛЕЙ!
В течение 2005-2011 гг. в свет вышли
следующие книги серии «Управляем сами»:

1. Благоустройство территории муниципального образования: Методические рекомендации / Б. Б. Афанасьев, Л. Е. Бурда, В. И. Иванков, В.Н. Лисица, В. И. Псарев. Новосибирск, 2006. 104 с.

2. Вопросы местного значения городского округа (Комментарий к статье 16 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации») / Б. Б. Афанасьев, Л. Е. Бурда, В. И. Иванков, В. Е. Кузнецов, В. В. Леонов, В. Н. Лисица, В. И. Псарев. Новосибирск, 2005. 148 с.

3. Вопросы местного значения муниципального района (Комментарий к статье 15 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации») / Б. Б. Афанасьев, Л. Е. Бурда, В. И. Иванков, В. Е. Кузнецов, В. В. Леонов, В. Н. Лисица, В. И. Псарев. Новосибирск, 2005. 116 с.

4. Вопросы местного значения поселения (Комментарий к статье 14 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации») / Б. Б. Афанасьев, Л. Е. Бурда, В. И. Иванков, В. Е. Кузнецов, В. В. Леонов, В. Н. Лисица, В. И. Псарев. Новосибирск, 2005. 116 с.

5. Как самим управлять. Местное самоуправление в вопросах и ответах: Учебно-методическое пособие по изучению и реализации Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»/ Е. Л. Бузмаков, Т. Н. Деркач, В. И. Иванков, В. Н. Лисица, В. И. Псарев, Т. В. Псарева, Е. А. Сазонов, В. И. Сайдаков. Под общ. ред. В. И. Иванкова, В. И. Псарева. Новосибирск, 2005. 112 с.

6. Комплексные программы социально-экономического развития муниципальных образований: опыт, проблемы, рекомендации /

И. С. Головки, Т. В. Псарева, Е. В. Репина-Гаврикова, И. А. Назаренко. Под общ. ред. Т. В. Псаревой. Новосибирск, 2006. 544 с.

7. Массовое микрокредитование на селе: опыт, проблемы, перспективы (на примере пилотного проекта, реализованного в Сибирском федеральном округе): Методическое пособие / Е. А. Вавилин, А. А. Притула, В. И. Псарев. Новосибирск, 2007. 148 с.

8. Местное самоуправление в схемах и таблицах: Учебно-методическое пособие / Б. Б. Афанасьев, Л. Е. Бурда, В. Н. Лисица, В. И. Псарев, Е. А. Разуваева, Н. В. Фоминых. Новосибирск, 2008. 128 с.

9. Методика формирования и анализа комплексных программ социально-экономического развития муниципальных образований / В. И. Псарев, Т. В. Псарева, Н. В. Сушенцева, И. А. Гончаров. Под общ. ред. В. И. Псарева, Н. В. Сушенцевой. Новосибирск, 2010. 511 с.

10. Методические рекомендации по реализации Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»: Учебно-методическое пособие. Новосибирск, 2005. 480 с.

11. Основы организации и развития малого и среднего предпринимательства в муниципальных образованиях: Учебно-методическое пособие / В. Н. Аксенов, И. Е. Глушков, Ю. В. Горбачева, О. Н. Гребельная, В. Н. Лисица, Н. М. Ломова, Д. В. Москвин, О. М. Тетерюкова, Л. М. Тодорова, В. И. Черепов. Новосибирск, 2008. 384 с.

12. Сборник модельных муниципальных правовых актов / Е. А. Абрамова, Е. Л. Бузмаков, Н. Н. Боборыкина, А. А. Вяткин, Т. Н. Деркач, С. В. Зубарев, Б. В. Ларин, В. Н. Лисица, С. С. Мельникова, И. А. Нестеренко, Е. Л. Нечаева, М. Н. Ноздрюхин, Е. А. Сазонов, Д. Э. Сафиуллин, Н. С. Сидорина, Ю. В. Филимонов. Под общ. ред. Л. Е. Бурда. Новосибирск, 2006. 512 с.

13. Сборник модельных муниципальных правовых актов / Л. Е. Бурда, Б. Б. Афанасьев, Е. Л. Бузмаков, Б. В. Ларин, В. Н. Лисица, Е. А. Разуваева, А. В. Усс, Н. В. Фоминых, А. В. Цихоцкий, А. А. Шутилов. Под общ. ред. Л. Е. Бурда. Новосибирск, 2009. Том 2. 488 с.

14. Строим свой дом: Учебно-методическое пособие / В. И. Кульков, В. Н. Лисица, А. П. Мудрый, Ю. А. Нестеров, М. А. Швыдков / Под ред. В. И. Сайдакова. Новосибирск, 2006. 392 с.

15. Управление многоквартирным домом: Учебно-методическое пособие / И. В. Генцлер, О. К. Калинина, М. А. Коломейцева, В. И. Кульков, В. Н. Лисица, А. П. Мудрый. Новосибирск, 2006. 400 с.

16. Управление строительством в муниципальных образованиях: Учебно-методическое пособие / В. П. Арбатский, В. Н. Кузьминых, В. И. Кульков, В. Н. Лисица, Ю. А. Нестеров, Л. Н. Нестерова, Т. М. Федорова, А. П. Яненко. Новосибирск, 2006. 160 с.

17. Финансовый баланс муниципального образования. Методические рекомендации / В. В. Деревнин, В. М. Ельникова, С. А. Миев, В. М. Мочалов, В. И. Псарев, Т. В. Псарева, И. Н. Сартакова, Н. Л. Широких. Под общ. ред. В. И. Псарева, Т. В. Псаревой. Новосибирск, 2005. 256 с.

18. Формирование комплексных программ социально-экономического развития муниципальных образований. Учебно-методическое пособие. / В. И. Иванков, А. В. Квашнин, В. И. Псарев, Т. В. Псарева. Под общ. ред. Т. В. Псарёвой. Новосибирск, 2005. 344 с.

19. Вопросы территориального планирования. Учебно-методическое пособие./ Н. В. Сушенцева, В. И. Псарев, И. А. Гончаров/Новосибирск, 2011, 244 с.

Книги серии «Управляем сами» в электронном виде размещены на сайте Межрегиональной ассоциации экономического взаимодействия субъектов Российской Федерации «Сибирское соглашение» в разделе «Местное самоуправление»:

http://www.sibacc.ru/text/projects/knege/knege_obsh/

Серия «Управляем сами»

**НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ
МУНИЦИПАЛЬНЫХ ОБРАЗОВАНИЙ**

НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ

Редактор Н.К. Герасимова
Технический редактор В.В. Злобина
Корректор Т.Ю. Сенокосова

Подписано в печать 20.07.2011. Формат 60x84/16.
Усл. п. л. 28,83. Печать офсетная. Бумага офсетная. Тираж 6000 экз.
ООО «Сибирское книжное издательство». 630099, Новосибирск,
ул. Орджоникидзе, 33. Тел.: 227-09-67.