

ТЕМА. Налоговая система Российской Федерации

1. Понятие, структура и принципы налоговой системы

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

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

- налогоплательщиков субъектов (т. е. субъектов, которые "обременяют подданных" обязанностями по уплате налогов и сборов, это — Российская Федерация, 89 ее субъектов и около 29 тыс. муниципальных образований);

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

- налогоплательщиков и налоговых агентов, их права и обязанности.

Кроме того, к элементам налоговой системы относят принципы ее организации и функционирования, формы и методы налогового контроля и ответственности за нарушения³, а также нормы налогового права.

Таким образом, налоговая система РФ представляется совокупностью:

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

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

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

2. Система, виды налогов и сборов Российской Федерации

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

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

В свою очередь, по критерию принадлежности к одной из указанных подсистем налоги и сборы РФ делятся на три вида:

- федеральные,
- региональные,
- местные.

Федеральные налоги и сборы должны устанавливаться НК РФ и обязательны к уплате на территории всей страны.

Региональные налоги и сборы (налоги и сборы субъектов РФ) вводятся представительными (законодательными) органами власти субъекта РФ и взимаются на территории соответствующего субъекта Федерации, в котором введен данный налог или сбор.

Местные налоги и сборы устанавливаются и вводятся на соответствующей территории представительным органом местного самоуправления и обязательны к уплате на территории этого муниципального образования.

1. Федеральные налоги и сборы

-

2. Региональные налоги и сборы

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений — иными принятыми ранее федеральными законами) и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Устанавливая региональный налог или сбор, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ определяют следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных федеральными законами;
- порядок и сроки уплаты налога;
- формы отчетности по данному региональному налогу.

Кроме того, они могут также предусматривать налоговые льготы и основания их получения налогоплательщиками. Другие элементы налогообложения — налоговую базу, объект налогообложения и т. д. — устанавливают федеральные законодатели.

В ст. 14 НК РФ предусмотрен следующий перечень региональных налогов и сборов:

- налог на имущество организаций;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес;
- региональные лицензионные сборы.

При введении в действие налога на недвижимость на территории соответствующего субъекта РФ прекращается действие налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

3. Местные налоги и сборы

Местными являются налоги и сборы, устанавливаемые федеральными законами (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. Исключение составляют местные налоги и сборы в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге, которые устанавливаются и вводятся в действие законами указанных субъектов РФ. То есть местные налоги и сборы действуют только на территории соответствующего муниципального образования. Элементы налогообложения, налоговые льготы и основания их получения налогоплательщиками устанавливают органы местного самоуправления аналогично.

Перечень налогов и сборов субъектов Федерации (региональных налогов):

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог.

3. Принципы налогообложения на современном этапе.

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

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

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

Функции налогов.

Фискальная.

Экономическая.

Контрольная.

Фискальная функция - формирование финансовых ресурсов государства.

Экономическая функция включает следующие подфункции:

- регулирующая - воздействие налогов на экономику (кривая Лаффера);
- распределительная - инструмент перераспределения ВВП;
- стимулирующая - дифференциация налоговых ставок, применение налоговых льгот и т.п.;
- социальная:

1. учет социальных платежей при определении налогооблагаемой базы;

2. финансирование социальных программ из бюджета;

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

Контрольная функция включает:

- контроль правильности и полноты уплаты налогов;
- оценку экономических изменений на основе анализа динамики налоговых поступлений.

Реализация принципов налогообложения осуществляется через методы налогообложения.

Метод налогообложения - установление зависимости между величиной ставки налога и размером объекта налогообложения. В мировой практике используются четыре метода: равный, пропорциональный, прогрессивный и регрессивный.

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

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

Метод пропорционального налогообложения. В начале XX в. Д. Боголепов (Россия) определял метод пропорционального налогообложения следующим образом: "Пропорциональным называется такой налог, в котором уплачивается одинаковая сумма с каждой квоты (единицы) обложения, например, по рублю с каждой сотни рублей".

Суть метода - величина ставки одинакова для всех налогоплательщиков, причем величина налогового оклада зависит от величины объекта обложения. Данный метод считается более справедливым, чем метод равного налогообложения, поскольку он учитывает платежеспособность налогоплательщиков. В настоящее время по этому методу построено подавляющее большинство налогов (налог на прибыль, НДС, акцизы и др.).

Метод прогрессивного налогообложения. Д. Боголепов писал: "Прогрессивным называется налог, в котором с увеличением квоты увеличивается и ставка налога. Например, с сотни рублей взимается один рубль, а с двухсот рублей - уже не два, а три и более и т.д.". Величина налоговой ставки зависит от размера дохода или имущества. Чем выше доход (имущество), тем выше ставка налога и больше сумма налогового оклада. В настоящее время используются три формы прогрессии:

- простая поразрядная;
- относительная поразрядная;
- сложная.

При простой поразрядной прогрессии доходы делятся на разряды (классы). Для каждого разряда указывается "вилка" доходов (минимальная и максимальная величина дохода) и твердая сумма налогового оклада (см. табл. 1.1).

Таблица 1.1.

Зависимость ставки налога от уровня дохода при простой поразрядной прогрессии.

Доход, руб.	Ставка налога, руб.
0 - 1000	10
1001 - 2000	15
2001 - 3000	20

Для простой поразрядной прогрессии характерен скачок суммы налога при переходе в следующий разряд, что нарушает принцип справедливости. Увеличение дохода с 1000 до 1001 руб. на 1 руб. приводит в росту налога на 5 руб. (с 10 до 15 руб.).

Относительная поразрядная прогрессия также предполагает деление налогооблагаемой базы на разряды. Каждому разряду присваивается своя ставка налога в денежной или процентной форме. Ставка налога применяется ко всей налогооблагаемой базе (табл. 1.2). Внутри разряда сохраняется пропорциональность обложения, однако при переходе к следующему разряду, также как при простой поразрядной прогрессии, происходит скачок налога. Возможна ситуация, когда после уплаты налога в распоряжении налогоплательщика с более высоким доходом останется меньше средств, чем у налогоплательщика с более низким доходом.

Таблица 1.2.

Зависимость ставки налога и налогового оклада от уровня дохода при относительной поразрядной прогрессии.

Доход, руб.	Ставка налога, %	Величина полученного дохода, руб.	Налоговый оклад, руб.
До 100	2	50	1
101 - 200	3	150	4,5
201 - 300	5	250	12,5
Более 300	8	350	28

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

Таблица 1.3.

Зависимость ставки налога от уровня дохода при сложной поразрядной прогрессии.

Доход, руб.	Ставка налога, руб.
До 20000	12
20001 - 40000	15
40001 - 60000	20
60001 - 80000	25
80001 - 100000	30
Более 100000	35

При годовом доходе, равном 25000 руб., сумма налога составляет:

$$20000 * 0,12 + 5000 * 0,15 = 3150 \text{ руб.}$$

При годовом доходе, равном 45000 руб., сумма налога составляет:

$$20000 * 0,12 + 20000 * 0,15 + 5000 * 0,20 = 6400 \text{ руб.}$$

Прогрессия в налогообложении может иметь скрытые формы. Например, прогрессия может достигаться путем установления неодинаковых сумм вычетов из облагаемого дохода: для низких доходов устанавливается более высокие суммы вычетов, чем для высоких доходов.

Метод регрессивного налогообложения состоит в том, что для более высоких доходов применяются пониженные налоговые ставки, например, единый социальный налог в настоящее время.

В организации налогообложения большую роль играют способы уплаты налогов. Выделяют три способа:

- кадастровый;
- "у источника";
- по декларации.

Кадастровый способ уплаты. Кадастр - реестр типичных объектов, классифицированных по внешним признакам, показывающий среднюю доходность объекта налогообложения.

При кадастровом способе уплаты исходят из того, что избранные внешние признаки объектов (домов, земель) соответствуют их известной доходности. В кадастре эти внешние признаки устанавливаются, по ним назначаются разряды обложения и объекты распределяются по данным разрядам. При этом сумма уплачиваемого налога не связана с действительной доходностью облагаемого объекта, поэтому и момент уплаты данного налога не связан с моментом получения дохода. При кадастровом способе уплаты назначаются фиксированные даты уплаты налога.

Способ уплаты налога "у источника" обязывает исчисление налога, его удержание из начисленного дохода и перечисление в бюджет производит того, кто выплачивает доходы. Налогоплательщик в этом случае получает свой доход за вычетом налога в "чистом" виде. Таким образом в настоящее время уплачивается подоходный налог физического лица.

Способ уплаты налога по декларации предусматривает, что налогоплательщик сначала получает доход, а затем исчисляет налог и уплачивает его в бюджет. На практике часто применяются смешанные способы уплаты налогов. Например, в настоящее время налогоплательщик - физическое лицо заполняет декларацию в том случае, если имел в налоговый период дополнительные доходы, например, от продажи недвижимости.

ТЕМА. Правовое регулирование налогов и налогообложения в Российской Федерации

1. Понятие и предмет налогового права

Правовое регулирование налогов и налогообложения в Российской Федерации осуществляется нормами налогового права.

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

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

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

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

- властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;
- правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства; правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), т. е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;
- правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

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

- налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (МНС России), финансовые органы (Минфин России), таможенные органы (ГТК России), органы расследования налоговых преступлений, сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу - органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов (это основные участники налоговых правоотношений);
- органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), органы опеки и попечительства, социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели) и кредитные организации (банки).

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

2. Методы правового регулирования налогообложения

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

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

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

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

ТЕМА. Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов

1. Обязанность по уплате налогов и сборов

2. Общий порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

1. Обязанность по уплате налогов и сборов

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

Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор, однако, "налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства"

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

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

При установлении сборов в качестве обязательных элементов должны быть определены:

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

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

1.1 Основания возникновения обязанности по уплате налогов и сборов

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

В соответствии с п. 1 ст. 38 части первой НК РФ **объектами налогообложения** могут являться: операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под основными видами объектов налогообложения понимаются:

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

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения.

Имущество как объект налогообложения. При определении имущества как объекта налогообложения исходят из нормы ст. 128 ГК РФ, в соответствии с которой к объектам гражданских прав отнесены вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права. Поэтому положениями п. 2 ст. 38 НК РФ к имуществу для целей налогообложения относятся все виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), являющихся имуществом в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

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

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

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

Реализация товаров, работ, услуг. В свою очередь, реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем — это соответственно передача на возмездной основе (в том числе в виде обмена товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, а также возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотрен-

ренных налоговым законодательством, и передача права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе. При этом место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с налоговым законодательством.

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

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

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

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

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

Под идентичными товарами понимаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитывают их качество, наличие товарного знака, репутацию на рынке, страну происхождения.

В свою очередь, рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за пределами РФ.

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

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

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

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

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

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

При этом не всякое возмездное (или безвозмездное) перераспределение товаров, работ или услуг признается для целей налогообложения их реализацией. В соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ для фискальных целей не считается реализацией товаров, работ или услуг:

- осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации; передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;
- иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Доход и прибыль как объекты налогообложения. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 23 ("Налог на доходы физических лиц"), 25 ("Налог на прибыль организаций") или главой "Налог на доходы от капитала" части второй НК РФ (а до введения в действие; последней — соответствующим федеральным законом). Под прибылью, в свою очередь, как правило, понимается полученный доход за минусом произведенных на его получение расходов (см., например, ст. 247 НК РФ). Вообще следует отметить, что действующее налоговое законодательство еще недостаточно четко определяет соотношение этих понятий, и в этой части несовершенно (в первую очередь это касается терминологических неточностей).

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

Проценты и дивиденды как объекты налогообложения. Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

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

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, считающиеся дивидендами по законодательству этих зарубежных государств.

Не признаются дивидендами:

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

1.2. Основания приостановления и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов

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

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

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

Уплата налога (сбора) представляет собой своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном по-

рядке суммы налога в соответствующий бюджет.

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

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

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

- удержание суммы налога (сбора) налоговым агентом (правовой порядок осуществления такого удержания предусмотрен в ст. 24 НК РФ);
- уплата налога за налогоплательщика поручителем (ст. 74 НК РФ);
- взыскание налога (сбора) налоговым органом в бесспорном порядке денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии достаточных денежных средств на счете (ст. 46 НК РФ);
- погашение налоговой обязанности посредством обращения налоговым органом (в отношении налогоплательщиков — организаций или налогового агента — организации) или судом (в отношении физического лица) взыскания на имущество налогоплательщика (ст. 47 и 48 РФ);
- исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ);
- исполнение обязанности по уплате налогов и сборов за физическое лицо, признанное судом безвестно отсутствующим, лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ);
- списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ);
- погашение налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа (в спорных случаях—по решению суда) с помощью зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или излишне взысканному налогу (п. 5 ст. 78, ст. 79 НК РФ).

2. Общий порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

2.1. Порядок исчисления налогов (сборов)

2.2. Порядок уплаты налогов (сборов)

2.3. Сроки уплаты налогов (сборов)

2.1. Порядок исчисления налогов (сборов)

По общему правилу налогоплательщик исчисляет размер (сумму) своего налогового обязательства самостоятельно (примером может служить исчисление налога с продаж, акцизов, налога на прибыль организаций). Как правило, самостоятельно исчисляют подлежащие к уплате ими суммы налогов организации и индивидуальные предприниматели.

Однако в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению подлежащей уплате суммы налога может быть возложена на налоговые органы или на налогового агента. Традиционно возложение данной обязанности на налогового агента применяется по налогу на доходы физических лиц, в отношении исчисления сумм налога с выплат работодателей в пользу наемных работников. Результаты исчисления суммы налога, полученные налоговым агентом, служат основанием для ее удержания у налогоплательщика и перечисления в соответствующий бюджет. Бремя ответственности за неправильное и несвоевременное исчисление, перечисление суммы налога впоследствии ложится не на налогоплательщика, а на налогового агента.

В случае, когда исчисление налога осуществляется налоговыми органами, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление (уведомление об уплате налога). В этом документе указываются размер налога, расчетная налоговая база, а также срок уплаты налога. В случае если налоговый орган не исполнит надлежащим образом обязанность по направлению налогоплательщику налогового уведомления, налогоплательщик в силу нормы п. 4 ст. 57 НК РФ не может быть подвергнут не только налоговым санкциям, но и начислению пени. Однако обязанность заплатить налог сохраняется в течение срока исковой давности.

Исчисление суммы подлежащего уплате налога осуществляется исходя из налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот.

1. Налоговая база. В соответствии со ст. 53 НК РФ под налоговой базой понимается стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. В соответствии с НК РФ налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Остальные налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в уста-

новленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Выделяют следующие два метода учета налоговой базы: **кассовый метод и накопительный метод**.

Первый метод называется **кассовым, или методом присвоения**, поскольку учитывает только те суммы (имущество), которые присвоены налогоплательщиком в определенной юридической форме, например получены в кассе наличными, переданы в собственность посредством оформления определенных документов и т. п. В соответствии с этим методом, например, прирост стоимости имущества не является доходом до того момента, пока этот прирост тем или иным образом не объективирован: проценты по вкладу в банке получены, акции проданы по цене, большей, чем цена их приобретения, и др. По налогу на доходы физических лиц используется кассовый метод: доходом признается фактически полученный доход в определенной юридической форме.

При **накопительном методе** важен момент возникновения имущественных прав и обязательств. Так, доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для определения произведенных затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде, независимо от фактических выплат. Этот метод называется **накопительным, или методом чистого дохода** (используется при налогообложении имущества переходящего в порядке наследования: имущество оценивается по стоимости на момент открытия наследства, а не на момент его принятия).

2. Налоговая ставка. В соответствии со ст. 53 НК РФ налоговая ставка — это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Выделяют **ставки : твердые, процентные (адвалорные) или комбинированные**.

Твердые ставки — это фиксированный размер налога за каждую единицу налогообложения. Например, за единицу подакцизной продукции. Процентные ставки (адвалорные) — это ставки, начисляемые в процентах к облагаемой сумме. Характерны для налогообложения прибыли и дохода.

В случае, в порядке и в пределах, определяемых НК РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

3. Налоговые льготы. Льготами по налогам и сборам являются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими плательщиками, 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. Использование механизма налоговых льгот является одним из проявлений регулятивно-стимулирующей функции налогообложения. Налоговые льготы отчасти реализуют и социальную функцию налогообложения. Таким образом, предоставление налогоплательщикам и плательщикам сборов налоговых льгот — одна из важнейших форм проведения налоговой политики государства.

Таким образом, экономическим проявлением института предоставления налоговой льготы является полное или частичное освобождение каких-либо категорий лиц от уплаты того или иного налога. Например, выделяют следующие **виды налоговых льгот**:

- налоговые вычеты (в законодательстве зарубежных стран их именуют также налоговыми скидками) и освобождения от налогообложения (в зарубежных странах - налоговыми изъятиями и преференциями);
- изменение срока уплаты налога;
- снижение ставки налога.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Налоговый период — это срок, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. НК РФ в ст. 55 определяет налоговый период как "календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате".

Физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

2.2. Порядок уплаты налогов (сборов)

Налоги (сборы) уплачиваются в наличной или безналичной форме. Уплата налога в безналичной форме производится путем подачи платежного поручения перечислить сумму налога с банковского счета налогоплательщика в кредитную организацию, в которой открыт данный банковский счет. Уплата налога в наличной форме может производиться посредством почтового перевода, через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления или через сборщика налогов и сборов.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке — по частям (скажем, уплатой авансовых платежей в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет). Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Например, гл. 22 ("Акцизы") части второй НК РФ предусмотрен авансовый порядок взимания акцизов в форме продажи акцизных марок либо специальных региональных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ, региональных налогов - законами субъектов

РФ, местных налогов - нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Выделяют три **основных методологических способа уплаты налога:**

- **по декларации;**
- **у источника выплаты дохода;**
- **кадастровый.**

При уплате налога по декларации налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган заполненную в установленном порядке налоговую декларацию. В декларации указываются сведения о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также другие юридически значимые для налогообложения сведения.

При уплате налога у источника выплаты дохода налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату дохода (заработной платы, сумм материального поощрения и т. д.).

Кадастр — это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения. Уплата налога на основе кадастра основана на использовании данных реестров, содержащих информацию о земле, недвижимости, недрах и пр.

2.3. Сроки уплаты налогов (сборов)

Сроки уплаты налога устанавливаются и изменяются нормативными правовыми актами о налогах и сборах применительно к каждому налогу и сбору.

Как правило, срок уплаты налога соответствует моменту завершения налогового периода либо отчетного периода. Срок уплаты налога определяется календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно совершиться.

Например, уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится за истекший налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем. Срок уплаты налога может быть "привязан" к какому-либо событию или действию. Например, налог на имущество, переходящий в порядке наследования, должен быть уплачен до истечения трех месяцев с момента оформления принятия наследства, а государственная пошлина должна быть уплачена до подачи искового заявления в суд.

Налог считается уплаченным с момента предъявления налогоплательщиком в обслуживающий его банк платежного поручения на уплату соответствующего налога при условии достаточного остатка денежных средств на счете налогоплательщика. В случае уплаты налогов наличными денежными средствами — на момент внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо почтовое отделение связи.

Налог не признается уплаченным в случаях:

- отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- когда на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога имеются иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

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

ТЕМА. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ И ВЗЫСКАНИЕ НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ

1. Налоговые проверки

1.1. Виды налоговых проверок

1.2. Порядок проведения налоговых проверок и оформления их результатов

2. Взыскание налоговых санкций

1. Налоговые проверки

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

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

1.1. Виды налоговых проверок

НК РФ различает два вида налоговых проверок:

- камеральные;
- выездные.

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

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

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

1.2. Порядок проведения налоговых проверок и оформления их результатов (самостоятельно)

Самостоятельно: содержание решения о назначении выездной проверки, акт о результатах выездной проверки (3 части), какие решения выносятся и сроки исполнения.

По общему правилу налоговой проверкой могут быть охвачены только три года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

То есть, например, в ходе проверки, проводящейся в 2003 г., налогоплательщик может проверяться только за 2000, 2001 и 2002 гг.

Налоговые проверки : **камеральные и выездные.**

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

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

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

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

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование фискальнообязанного лица и его ИНН;

- период финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанного лица, за который проводится проверка;
- виды налогов, по которым проводится проверка;
- Ф. И. О., должности и классные чины проверяющих;
- подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф. И. О., должности и классного чина.

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

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

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

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

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

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

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

При необходимости проверяющие могут проводить инвентаризацию имущества фискальнообязанного лица, производить осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, истребовать необходимые для проверки документы. Отказ налогоплательщика предоставить документы влечет наступление ответственности, а также выемку документов. Порядок проведения указанных действий регулируется Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой, проверке, утв. совместным приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39 "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке".

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

При этом следует учитывать, что акт выездной налоговой проверки не является актом государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции. Поэтому вышеуказанный акт не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей и не может рассматриваться как ненормативный акт налогового органа. Однако в процессуальном плане такой акт рассматривается в качестве доказательства по делу. В случае судебного спора он является одним из основных документов, определяющих наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для разрешения такого спора.

Составляемый по результатам выездной налоговой проверки акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей (**самостоятельно, вопрос будет в билетах**):

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

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

- номер акта проверки;
- наименование проверяемой организации, ее ИНН или Ф. И. О. индивидуального предпринимателя, ИНН;
- наименование места проведения проверки;
- дату акта проверки (дату подписания акта лицами, проводившими проверку)
- ФИО, должности, классные чины проверяющих с указанием наименования налогового органа;
- дату и номер решения налогового органа на проведение выездной налоговой проверки;
- указание на вопросы проверки;
- период, за который проводится проверка;
- даты начала и окончания проверки;
- фамилии, имена и отчества всех руководителей и главных бухгалтеров организации либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде;
- адрес места нахождения организации (постоянного места жительства индивидуального предпринимателя);
- сведения о наличии лицензируемых видов деятельности;

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

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

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

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

- сведения об общих суммах неуплаченных или уплаченных не полностью налогов и сборов, а также переплаты налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам и обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;
- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по привлечению фискальнообязанного лица к ответственности; предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений с указанием мер, направленных на полное возмещение понесенного государством ущерба.

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

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

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

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

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

По результатам рассмотрения материалов проверки выносится решение.

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

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

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

2. Взыскание налоговых санкций

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

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

Наложение налоговой санкции носит имущественный характер и связано с принудительным изъятием у нарушителя части его собственности. В соответствии с требованиями Конституции РФ и НК РФ взыскание штрафов, предусмотренных за совершение налогового правонарушения, осуществляется только в судебном порядке. После вынесения решения о привлечении проверявшегося лица к ответственности налоговый орган вправе обратиться в суд с исковым заявлением о взыскании налоговой санкции. При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции. Следствием неисполнения этой обязанности во всех случаях должно быть возвращение судом искового заявления по основанию, указанному в п. 1 ст. 108 АПК РФ: несоблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком.

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

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

ТЕМА. Налог на добавленную стоимость

1. Налогоплательщики, постановка на учет в качестве плательщиков НДС и освобождение от исполнения обязанностей.

2. Объект налогообложения

3. Налоговая база

4. Налоговый период, налоговые ставки

5. Порядок исчисления НДС и налоговые вычеты

5.1. Порядок исчисления налога

5.2. Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) и учетная политика

5.3. Предъявляемый покупателю налог.

5.4. Отнесение налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

5.5. Налоговые вычеты и порядок их применения

6. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет

7. Порядок и сроки уплаты. Возмещение НДС

Правовыми основами уплаты НДС являются положения части первой НК РФ, а также гл. 21 части второй НК РФ ("Налог на добавленную стоимость") (с изм. от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ).

Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ утверждены приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447 (с изм. от 19 сентября 2003 г.).

НДС - косвенный налог, взимаемый на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг). Отмечается, что используемая в Российской Федерации система взимания НДС не основана на непосредственном выявлении и обложении НДС (суммы, добавленной производителем товара к стоимости сырья, материалов и иных производственных затрат), как это происходит во многих европейских странах, в которых этот налог играет роль встроенного регулятора экономики. В Российской Федерации собственно добавленная стоимость объектом налогообложения не является. Вместо этого налогом облагаются составляющие добавленной стоимости: стоимость реализованных товаров, работ и услуг; налогоплательщик выписывает покупателю товара (работы, услуги) специальный (по установленной форме) счет-фактуру, увеличивая цену товара (работы, услуги) на сумму налога, которая указывается отдельно. Из полученного от покупателя налога налогоплательщик вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных нужд товаров (работ, услуг) и выделенного в счете-фактуре поставщика. Разница вносится в бюджет.

1. Налогоплательщики, постановка на учет в качестве плательщиков НДС и освобождение от исполнения обязанностей.

Плательщиками НДС выступают:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Отметим, что индивидуальные предприниматели стали плательщиками НДС с 1 января 2001 г. При этом следует помнить, что согласно Определению КС РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-О введение ст. 143 НК РФ НДС для индивидуальных предпринимателей с 1 января 2001 г. не означает, что одновременно на них перестает распространяться действовавший на момент их государственной регистрации порядок налогообложения, которым индивидуальным предпринимателям предоставлялись льготные условия на первые 4 года деятельности.

Организации и индивидуальные предприниматели подлежат обязательной постановке на учет в качестве плательщиков НДС в соответствии со ст. 83, 84 НК РФ и одновременно с учетом особенностей, предусмотренных гл. 21 части второй НК РФ.

Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее — освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога и налога с продаж не превысила в совокупности 1 млн. руб.

Однако это правило не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары и (или) подакцизное минеральное сырье в течение трех предшествующих последова-

тельных календарных месяцев.

Кроме того, рассматриваемое освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ, подлежащих налогообложению.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Документами, подтверждающими право на освобождение: (продление срока освобождения), являются: выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);

- выписка из книги продаж;

выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);

- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Указанные уведомления и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение. Форма уведомления об использовании права на освобождение утверждается МНС России.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с НК РФ. По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы:

- документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная без учета налога и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн. руб.;

- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца превысила 1 млн. руб: либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение.

Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

В случае если налогоплательщик не представил необходимые документы, либо представил документы, содержащие недостоверные сведения, а также в случае если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает установленные ограничения, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету до использования им права на освобождение в соответствии с НК РФ, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, принимаются к вычету в установленном порядке.

Кроме того, положениями ст. 149 НК РФ предусмотрен широкий круг операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

2. Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются следующие операции: - реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, 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. При этом передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг);

передача на территории РФ 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;

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

Для целей обложения НДС не признаются объектом налогообложения:

- осуществление следующих операций:
 - связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
 - передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
 - передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
 - передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
 - передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
 - передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
 - передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
 - изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;
 - передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов - специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
 - передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
 - выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности, в случае если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;
 - передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

При этом для целей налогообложения по НДС местом реализации товаров признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

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

3. Налоговая база

Налоговая база при реализации определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с НК РФ и таможенным законодательством РФ.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указания товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные доходы учитываются в случае возможности их оценки в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

Определение налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено НК РФ, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж. При реализации товаров (работ, услуг) по товарообмену (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов

выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продажи. При реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

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

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой с учетом налога и без включения в нее налога с продаж и ценой приобретения указанной продукции.

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога и налога с продаж.

При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату реализации, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж.

При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

4. Налоговый период, налоговые ставки

Налоговый период (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) установлен как календарный месяц.

Но для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающими 1 млн. руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Предусмотрено три вида налоговых ставок: 10, 0 и 18%.

Коды видов продукции, начисление НДС производится по ставке 10%, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством РФ.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации:

- товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников Содружества Независимых Государств), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы необходимых документов;

- работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных выше товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;

- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через указанную территорию;

- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

- Драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов ЦБ РФ, банкам;

- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

- припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. При этом припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река - море) плавания. Во всех иных случаях налогообложение производится по налоговой ставке 18%.

5. Порядок исчисления НДС и налоговые вычеты

5.1. Порядок исчисления налога

Сумма НДС при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Общая сумма налога:

- при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с установленным порядком;
- не исчисляется налогоплательщиками — иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Сумма налога при этом исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде;
- при ввозе товаров на таможенную территорию РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, исчисленной в установленном порядке.

5.2. Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) и учетная политика

Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма налога исчисляется отдельно в соответствии с установленным порядком. При этом общая сумма налога исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисленных отдельно по каждой из таких налоговых баз.

Моментом определения налоговой базы в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики для целей налогообложения, как правило, является:

- для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, — день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);
- для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств, — день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации. В случае если налогоплательщик не определил, какой способ определения момента определения налоговой базы он будет использовать для целей исчисления и уплаты налога, то применяется способ определения момента определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов.

Индивидуальные предприниматели выбирают способ определения момента определения налоговой базы и уведомляют об этом налоговые органы в срок до 20-го числа месяца, следующего за соответствующим календарным годом.

5.3. Предъявляемый покупателю налог.

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), исчисляется по каждому виду этих товаров (работ, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля соответствующих цен (тарифов).

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются покупателю соответствующие счета-фактуры не позднее 5 дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и Ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если

продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению.

5.4. Отнесение налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), за исключением следующих случаев.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию РФ, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

- приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

В случае принятия налогоплательщиком таких сумм налога к вычету или возмещению соответствующие суммы налога подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

принимаются к вычету — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС; принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Налогоплательщик имеет право не применять указанные положения к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат вычету.

5.5. Налоговые вычеты и порядок их применения

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного НДС на налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы НДС:

- предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в от-

ношении:

1. товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ;

2. товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи; уплаченные покупателями — налоговыми агентами. Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели - налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика;

-предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг);

-исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей;

- исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

По общему правилу налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат, если иное не установлено НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств и (или) нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

6. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов (за исключением вычетов в отношении операций, облагаемых по ставке 0%) общая исчисленная в соответствии с НК РФ сумма налога.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму НДС, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению налогоплательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

- лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от Исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

- налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

7. Порядок и сроки уплаты. Возмещение НДС

По общему правилу уплата НДС по операциям, признаваемым объектом налогообложения на территории РФ 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 таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Уплата НДС лицами, освобожденными от обязанностей налогоплательщиков, производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающими 1 млн. руб, вправе уплачивать налог исходя из фак-

тической реализации (передачи) товаров (выполнении, в том числе для собственных нужд, работ, оказании, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Кроме того, необходимо учитывать, что положениями гл. 21 части второй НК РФ предусмотрены сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (ст. 177 НК РФ),

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

ТЕМА. Налог на доходы физических лиц

Нормативно-правовой базой уплаты налога на доходы физических лиц являются положения части первой НК РФ, а также гл. 23 ("Налог на доходы физических лиц") части второй НК РФ (с изм.).

Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения главы 23 "Налог на доходы физических лиц" части второй НК РФ утверждены приказом МНС России от 29 ноября 2000 г. № БГ-3-08/415 (с изм.).

1. Налогоплательщики , объект налогообложения и налоговая база

Плательщиками налога на доходы физических лиц (НДФЛ) признаются:

физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ; физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

При этом к доходам от источников в РФ относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

- доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;

- доходы от реализации:

• недвижимого имущества, находящегося в РФ;

• в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;

• прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

• иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) - налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является Российская Федерация, рассматриваются как доходы, полученные от источников в РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ;

- доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ;

- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

Не относятся к доходам, полученным от источников в РФ, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеэкономических операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в РФ, а также с ввозом товара на территорию РФ. Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию РФ в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только в том случае, если соблюдаются следующие условия: _ поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории РФ;

_ к операции не применяются положения п. 3 ст. 40 НК РФ; _ товар не продается через постоянное представительство в РФ.

В случае если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, доходом, полученным от источников в РФ в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности физического лица в РФ.

При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеэкономическим операциям, к доходам такого физического лица, полученным от источников в РФ, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с находящихся на территории РФ, принадлежащих этому физическому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами РФ с таможенных складов.

И наконец, к доходам, полученным от источников за пределами РФ, относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, отнесенных к доходам от источников в РФ;

- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исклю-

чением страховых выплат, отнесенных к доходам от источников в РФ; доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;

доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ; доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ;
- за пределами РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;
- прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования, отнесенных к доходам от источников в РФ;
- иного имущества, находящегося за пределами РФ;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами РФ независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) за исключением, отнесенных к доходам от источников в РФ;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ.

Что касается даты **фактического получения дохода**, то она 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 денежной форме;
- передачи доходов в натуральной форме - при получении доходов в натуральной форме;
- уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

2. Налоговая база

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, 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.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

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

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму предусмотренных стандартных, социальных, профессиональных и имущественных налоговых вычетов, с учетом особенностей, установленных гл. 23 части второй НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, подлежащих налогообложению за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, не переносится, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются.

Доходы и принимаемые к вычету расходы налогоплательщика, выраженные (номинарированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на Дату фактического получения доходов (на дату фактического осуществления расходов).

Кроме того, предусмотрены особенности определения налоговой базы при получении доходов:

- в натуральной форме;
- в виде материальной выгоды;
- по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения (ст. 213 НК РФ);
- от долевого участия в организации (ст. 214 НК РФ);
- от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (ст. 214.1 НК РФ). Рассмотрим эти особенности более подробно.

3. Доходы, освобождаемые от налогообложения

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;
- государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;
- все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных:
 - . с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;
 - оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
 - оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
 - увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
 - гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.