

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ



**Пергушев Александр
Александрович
(Apergushev@yandex.ru)**

Зам. зав. кафедры оценочной деятельности,
фондового рынка и налогообложения МФПУ
«Синергия».

Директор налогового департамента
юридической компании «Партнер».

Рекомендуемая литература



1. Налоговый кодекс Российской Федерации части 1 и 2;
2. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник –М.: МЦФЭР, 2006;
3. Скрипченко В.А. Налоги и налогообложение: учебное пособие – СПб.: Питер, 2008;
4. Справочно-правовые системы Гарант и Консультант Плюс.

Раздел I:



ТЕОРИЯ
НАЛОГООБЛОЖЕНИ
Я

Основные определения и ПОНЯТИЯ

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

Признаки налога:

- **Обязательность** – статья 57 Конституции РФ гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».
- **Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность** – сумма налога, уплаченная налогоплательщиком, не будет ему возвращена или направлена на удовлетворение непосредственно его потребностей, однако общество в целом получит публичную пользу (общее благо) от того, что государство направит эти деньги на реализацию своих функций: социальных, экономических, политических, правоохранительных, военных и т. д.

Основные определения и ПОНЯТИЯ

- *Денежный характер* - взимание налога происходит посредством отчуждения денежных средств принадлежащих налогоплательщикам. Отчуждение - это переход права собственности на деньги, т.е. при наступлении срока уплаты налога, право собственности на сумму налога, подлежащую уплате, переходит к государству, вне зависимости от того уплатил налогоплательщик налог или нет.
- *Публичное предназначение* - налоги являются основным источником финансирования государства. Все источники финансирования государства можно разделить на налоговые и не налоговые. На основе данных Федерального казначейства России об исполнении консолидированного бюджета на 2009 год доля налоговых доходов (с учетом таможенных пошлин) составила 88,65%, а в предыдущие годы эта доля достигала 95 - 96%.

Основные определения и

ПОНЯТИЯ

Сбор — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). (Статья 8 НК РФ)

Одной из разновидностей сбора является **пошлина**.

Государственная пошлина — это сбор, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными органами. (Статья 333¹⁶ НК РФ)

Основные определения и ПОНЯТИЯ

Налог и сбор имеют как общие, так и отличительные признаки.

Общие признаки:

- обязательность уплаты;*
- адресность поступления;*
- изъятие на основе закона;*
- возможность принудительного изъятия;*
- осуществление контроля единой системой налоговых органов.*

Основные определения и ПОНЯТИЯ

Отличительные признаки:

□ По значению. Основным источником бюджета являются налоги.

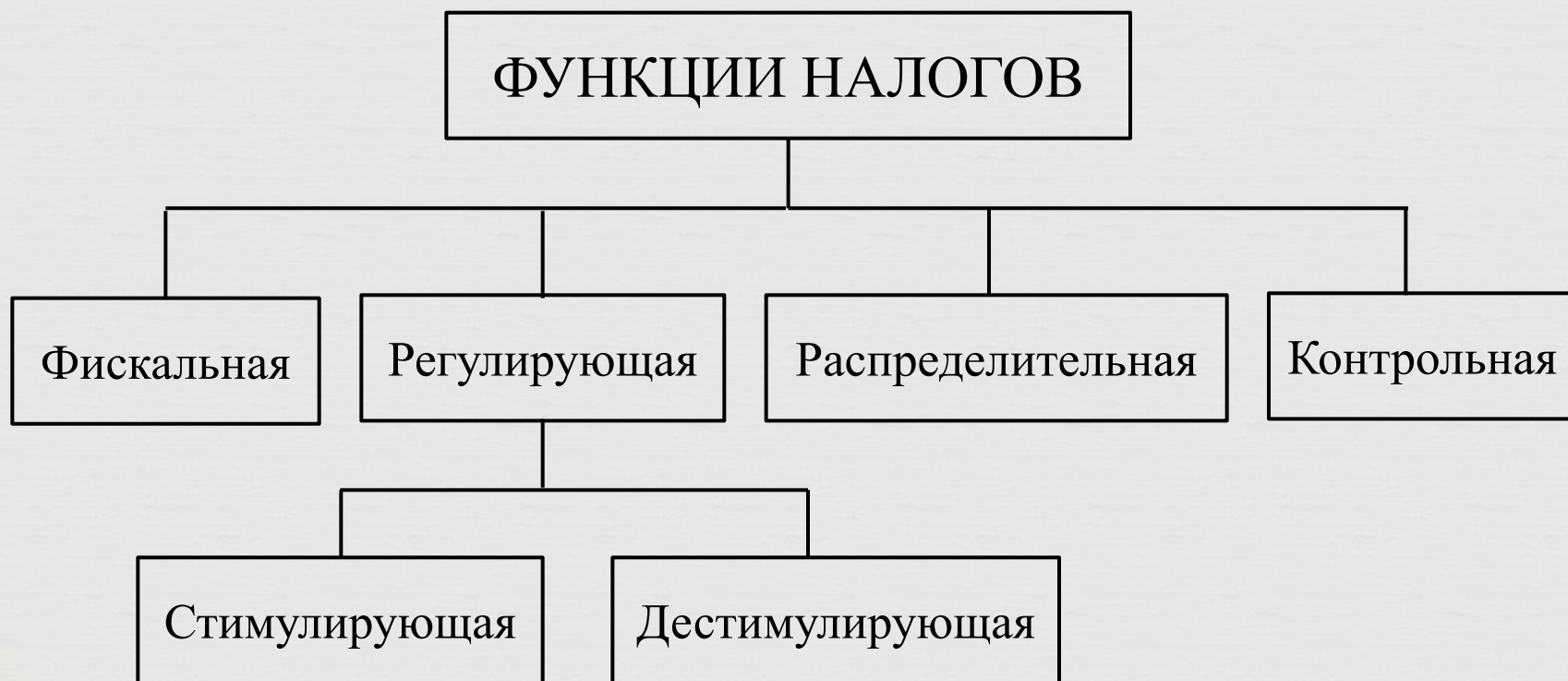
□ По цели. Цель налогов – финансирование деятельности государства; цель сборов – покрытие определенных затрат гос. органов.

□ По обстоятельствам. Налоги уплачиваются безусловно и безвозмездно. Уплата сборов обусловлена и предполагает предоставление услуг гос. органами.

□ По периодичности. Сбор уплачивается единовременно. Налоги – периодически.

Функции налогов

Экономическая сущность налогов проявляется через их функции, которые реализуются непосредственно в процессе налогообложения: отражают систему отношений и взаимосвязи государства и отдельного налогоплательщика.



ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

- **Фискальная функция** - посредством взимания налогов происходит формирование государственного бюджета.
- **Регулирующая функция** - посредством налогообложения государство может регулировать экономику, через следующие подфункции:
 - **Стимулирующая** - государство сокращает налоговую нагрузку на экономику в целом, тем самым ускоряя темпы экономического развития, либо на отдельные отрасли, например, малый бизнес, здравоохранение, образование и пр.
 - **Стимулирование** осуществляется посредством отмены налогов, снижения налоговых ставок, установления налоговых вычетов и льгот, предоставления отсрочек по уплате налогов.
 - **Дестимулирующая** - государство увеличивает налоговую нагрузку либо на экономику в целом, тем самым замедляя темпы экономического развития (спасая экономику от перегрева), либо на отдельные отрасли, например, алкогольная, табачная, игорная и пр.
 - **Дестимулирование** осуществляется путем установления специальных налогов (акцизы, налог на игорный бизнес и пр.), повышения налоговых ставок, отмены налоговых вычетов и льгот.

ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

- **Распределительная функция** – *посредством налогов через бюджет и внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы.*
- **Контрольная функция** – *при осуществлении налогового контроля государство получает высокоточную статистическую информацию о состоянии экономики.* Налоговые органы в своей работе тесно взаимодействуют с налогоплательщиками, получая от них большой объем информации в виде деклараций, расчетов, бухгалтерской отчетности, в ходе налоговых проверок. Эта информация обрабатывается и обобщается в статистические своды, которые можно использовать для контроля над важнейшими экономическими процессами и показателями, а так же в бюджетном планировании. Контрольную функцию иногда называют – *функцией налоговой статистики.*

• ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ

Элементы налогов

• Налогоплательщики

• Объект налогообложения

• Налоговая база

• Налоговая ставка

• Налоговый период

• Порядок исчисления налога

• Срок уплаты налога

• Порядок уплаты налога

• ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ

• Отчетный период

• Срок уплаты авансового платежа

• Налоговые льготы

• Налоговая декларация

• Расчет авансового платежа

Обязательные элементы налогов

Существуют **обязательные** и **дополнительные** элементы налогов. *Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены обязательные элементы налогообложения (Ст. 17 НК РФ).*

Обязательные элементы:

- 1. Налогоплательщики** - организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и сборы (Ст. 19 НК РФ).
 - **Организации** - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.
 - **физические лица** - граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.
 - **индивидуальные предприниматели** - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (Ст. 11 НК РФ).

Обязательные элементы налогов

2. **Объект налогообложения** - реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого НК РФ связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. (Ст. 38 НК РФ).

- **Реализация товаров (работ, услуг) ТРУ** - передача права собственности на ТРУ одним лицом другому на возмездной основе, а в случаях, предусмотренных НК РФ и на безвозмездной основе (ст. 39 НК РФ)
- **Имущество** - виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (ст. 38 НК РФ).
- **Объекты гражданских прав** - это вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, работы и услуги; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага. (Ст. 128 ГК РФ)
- **Товар** - любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (ст. 38 НК РФ).
- **Работа** - деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (ст. 38 НК РФ).
- **Услуга** - деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (ст. 38 НК РФ).

Обязательные элементы налогов

- 3. Налоговая база** - стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. (Ст. 53 НК РФ).
- 4. Налоговая ставка** - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (Ст. 53 НК РФ). Различают процентные и твердые ставки. Процентные (адвалорные) ставки установлены в процентах к налоговой базе. Твердые (специфические) ставки устанавливаются в рублях (или других стоимостных единицах измерения) на единицу обложения.
- 5. Налоговый период** - календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (Ст. 55 НК РФ).
- 6. Порядок исчисления налога** - сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, определяется исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (Ст. 52 НК РФ).
- 7. Срок уплаты налога** - определяется календарной датой или истечением периода времени, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено (Ст. 57 НК РФ).

Обязательные элементы налогов

8. **Порядок уплаты налога** – согласно статье 58 НК РФ предполагает определение:

- Механизма платежа (налоговый или авансовый платеж).
- Формы уплаты налогов (наличная или безналичная) – преимущественно налоги и сборы на территории РФ уплачиваются в безналичной форме, т.е. через банк, однако, при отсутствии банка налогоплательщики – физические лица, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через почту.
- Валюты платежа. В настоящее время все налоги и сборы взимаемые на территории РФ уплачиваются исключительно в Российских рублях.
- Субъекта платежа (налогоплательщик или налоговый агент). Налоговый агент - лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Дополнительные элементы

НАЛОГОВ

1. **Отчетный период** – это часть налогового периода, по окончании которой определяется предварительная налоговая база и исчисляется сумма авансового платежа.
2. **Срок уплаты авансового платежа** – аналогичен порядку определения срока уплаты налога, установленному статьей 57 НК РФ.
3. **Налоговые льготы** – это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (Ст. 56 НК РФ). Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.
4. **Налоговая декларация** – это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (Ст. 80 НК РФ).
5. **Расчет авансового платежа** – это письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа.

Классификации налогов

- 1. НК РФ классифицирует налоги и сборы по видам:**
 - ▣ *Федеральные* - установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории России (Ст. 13 НК РФ).
 - ▣ *Региональные* – установлены НК РФ и законами субъектов РФ, и вводятся в действие законами субъектов РФ, обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов РФ (Ст. 14 НК РФ).
 - ▣ *Местные* – установлены НК РФ и нормативными правовыми актами муниципальных образований, вводятся в действие нормативными правовыми актами муниципальных образований и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований (Ст. 15 НК РФ).
 - ▣ *Специальные налоговые режимы* - могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от уплаты отдельных других налогов. Устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Классификация налогов

Федеральные

- Акцизы
- Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)
- Налог на прибыль организаций (НП)
- Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)
- Единый налог на имущество организаций
- Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водными биологическими ресурсами

Региональные

- Налог на игорный бизнес
- Государственный транспортный налог

Местные

- Земельный налог
- Налог на имущество физических лиц (НДФЛ)
- Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

Специальные налоговые режимы

- Упрощенная система налогообложения (УСН)
- Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)
- Система

Классификации налогов

2. По форме взимания различают налоги:

- ▣ *Прямые* - устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика (Все основные налоги).
- ▣ *Косвенные* - облагается оборот или операции по реализации, посредством включения налога в цену товара (работы, услуги), в результате чего фактическим плательщиком налога, как правило, является потребитель (НДС, Акцизы).

3. По степени обложения выделяют три группы налогов:

- ▣ *Прогрессивные* - относительная налоговая нагрузка возрастает с ростом размеров дохода или иного объекта обложения (Транспортный).
- ▣ *Пропорциональные* - относительная налоговая нагрузка не изменяется при изменении размеров дохода или иного объекта обложения (Все основные налоги).
- ▣ *Регрессивные* - относительная налоговая нагрузка снижается с ростом размеров дохода или иного объекта обложения.

Классификации налогов

4. В зависимости от направления использования собранных платежей налоги делятся на:

- *Общие* – могут быть использованы для финансирования любых нужд государства.
- *Специальные* – имеют целевое назначение, и финансовые средства, полученные от их взимания, не могут быть использованы на какие-либо иные нужды, кроме указанных в законе.

5. По времени уплаты налоги делятся на:

- *Текущие* – взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом, получения дохода в результате осуществления какой-либо деятельности.
- *Единовременные* – их уплата связана с совершением каких-либо нерегулярных событий.
- *Чрезвычайные* – могут вводиться государством в особых случаях, например, начало военных действий.

Методы взимания налогов

- 1. Метод начисления** – использование данного метода связано с закреплением в законе обязанности налогоплательщика представить в налоговый орган налоговую декларацию. В России этот метод преимущественно используется при налогообложении организаций и индивидуальных предпринимателей.
- 2. Метод удержания** – предполагает удержание налога налоговым агентом при выплате доходов налогоплательщику и последующую уплату в бюджет. Применение этого метода имеет ряд преимуществ:
 - налог уплачивается в момент выплаты дохода;
 - уменьшается риск уклонения от уплаты налога;
 - у источника дохода легче проконтролировать правильность исчисления суммы налога.
- 3. Кадастровый метод** – сумма налога определяется на основе кадастра. Кадастр – это реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество, доходы), классифицируемых по внешним признакам, к которым относятся, например, размер участка, объем двигателя и т. д.

Законодательство о налогах и сборах

Иерархия нормативно-правовых актов о налогах и сборах, ранжированная по юридической силе выглядит следующим образом:

1. Конституция РФ и решения Конституционного суда РФ
2. Международные договоры – если законодательство РФ вступает в противоречие с международными договорами, заключенными РФ, применяются нормы международных договоров (Ст. 7 НК РФ)
3. Специальное налоговое законодательство – Статья 1 НК РФ определяет четыре уровня системы законодательства о налогах и сборах:
 - 1) НК РФ (кодифицированный акт высшей юридической силы)
 - 2) Федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ
 - 3) Законы о налогах и сборах субъектов РФ, принятые в соответствии с НК РФ
 - 4) Нормативно правовые акты муниципальных образований, принятые в соответствии с НК РФ

Законодательство о налогах и сборах

4. **Общее налоговое законодательство** – федеральные, законы субъектов РФ и нормативно-правовые акты муниципальных образований основных предметов регулирования которых не являются налоги и сборы, но содержащие отдельные нормы имеющие отношение к налогообложению.
5. **Подзаконные нормативные правовые акты налогового характера** – акты компетентных государственных органов, изданные на основе и во исполнение законов и содержащие нормы налогового права. Они делятся на:
- 1) **Акты органов общей компетенции:**
 - Указы президента и постановления правительства РФ
 - Подзаконные нормативно-правовые акты принятые органами власти субъектов РФ и муниципальных образований
 - 2) **Акты органов специальной компетенции:**
 - Приказы и другие акты Минфина РФ и ФНС РФ
 - Приказы и другие акты иных федеральных министерств и ведомств по вопросам налогообложения

Принципы налогообложения

1. **Законность** - ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ (Ст. 3 НК РФ).
2. **Принцип всеобщности налогообложения** - каждый обязан уплачивать законно установленные налог и сборы (Ст. 57 Конституции РФ).
3. **Принцип равного налогообложения** - предполагает равенство всех плательщиков перед налоговыми законами.
4. **Принцип справедливости** - каждый обязан принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям.
5. **Принцип соразмерности** - баланс интересов государства и налогоплательщиков.
6. **Равное налоговое бремя** - не допускается установление налогов и сборов, различающихся в зависимости от политических, этнических, конфессиональных и иных подобных различий между налогоплательщиками.
7. **Налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование.**

Принципы налогообложения

7. **Налоги и сборы не должны препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав.**
8. **Налоги и сборы не должны нарушать единое экономическое пространство, гарантированное ст. 8 Конституции РФ.**
9. **Принцип удобного налогообложения – каждый точно должен знать, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить.**
10. **Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, толкуются в пользу налогоплательщика. Этим принципом установлена презумпция правоты налогоплательщика, которая направлена на обеспечение дополнительной защиты прав налогоплательщика.**
11. **Равенство защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства.**
12. **Определение в НК РФ перечня прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов и их должностных лиц.**