

О. И. Соснаускене, М. В. Новикова

Налоговые льготы. Инструкции по применению



Ольга Соснаускене

**Налоговые льготы.
Инструкции по применению**

«Научная книга»

2009

Соснаускене О. И.

Налоговые льготы. Инструкции по применению /
О. И. Соснаускене — «Научная книга», 2009

[<p id=" __GoBack">](#)Налоги и сборы, взимаемые на территории РФ, в соответствии с налоговым законодательством РФ делятся: 1) на федеральные, региональные и местные; 2) на взимаемые с физических лиц и с юридических лиц. По отдельным видам налогов и сборов, для отдельных категорий юридических и физических лиц установлены льготы по уплате налогов и сборов. Возможность воспользоваться налоговыми льготами не может не привлекать повышенного внимания налогоплательщиков. В ходе налоговой реформы государство пошло по пути отказа от индивидуальных налоговых льгот, а для применения льгот, продолжающих свое действие или вновь установленных действующим законодательством, необходимо учитывать множество нюансов в вопросах оформления и подтверждения права на льготу. Льготы дают возможность платить меньше налогов, но иногда экономия от льготы оказывается меньше затрат на ее применение. Льгота представляет собой преимущество, предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков или плательщиков сборов. Любая льгота, так или иначе, приводит к сокращению налогового обязательства. Налогоплательщик вправе отказаться от льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. При отказе от использования льготы он должен представить в налоговый орган соответствующее заявление в письменной форме. Использование льгот иногда накладывает дополнительные обязанности, а экономический эффект не так велик, как хотелось бы, поэтому, в ряде случаев, возможно, выгоднее отказаться от льготы, чем применить ее. Решение этих проблем в отношении льгот по федеральным, региональным и местным налогам (в особенности по тем, которые регулируются не Налоговым кодексом РФ, а иными законами и нормативными актами) иногда представляет некоторые затруднения. Учитывая, что порядок применения налоговых льгот во многих случаях ставится в зависимость от типа хозяйственной операции и вида договора, на основании которого осуществляется указанная операция. Поэтому иногда приходится решать

задачи узкопрофессионального порядка, в частности определять, относятся ли те или иные работы в качестве условия для применения налоговых льгот. У общественных организаций инвалидов до сих пор остались значительные льготы по всем основным налогам. И за определенный процент они могут с вами поделиться своими привилегиями. Главное – быть разборчивым в выборе «инвалидных» схем. Настоящее издание призвано помочь разобраться в вопросах применения юридическими лицами льгот по налогам. Издание предназначено для руководителей, финансовых директоров, бухгалтеров, экономистов.

© Соснаускене О. И., 2009

© Научная книга, 2009

Содержание

Глава 1. Налоговые льготы: понятие, порядок установления и отмены	7
Глава 2. Льготы по федеральным налогам	12
2.1. Налог на добавленную стоимость	13
2.1.1. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика	13
2.1.2. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	17
2.1.3. Ввоз товаров, необлагаемый НДС	20
2.1.4. Льготы по налогу на добавленную стоимость для физических лиц	22
2.2. Акцизы	27
2.3. Единый социальный налог	36
Конец ознакомительного фрагмента.	41

О. И. Соснаускене, М. В. Новикова

Налоговые льготы.

Инструкции по применению

Все права защищены. Никакая часть электронной версии этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для частного и публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

Глава 1. Налоговые льготы: понятие, порядок установления и отмены

Систему законодательства о налогах и сборах в России составляют Налоговый кодекс Российской Федерации (Налоговый кодекс РФ) и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. Региональное и местное налоговое законодательство представлено законами и иными нормативными правовыми актами о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, принятыми в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Действие регионального законодательства, в отличие от федерального, применяемого на всей территории РФ, распространяется только на субъект федерации, а местного – в границах местного территориального образования. При этом нормативные правовые акты о налогах и сборах применимы только в части, не противоречащей Налоговому кодексу РФ.

В систему законодательства о налогах и сборах не входят нормативные правовые акты органов исполнительной власти, исполнительных органов местного самоуправления и органов государственных внебюджетных фондов. Эти органы в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Государственный таможенный комитет РФ при издании указанных актов руководствуется также таможенным законодательством РФ.

Министерство РФ по налогам и сборам, Министерство финансов РФ, Государственный таможенный комитет РФ, органы государственных внебюджетных фондов издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах, а значит, не могут устанавливать или отменять, – налоговые льготы (ст. 4 Налогового кодекса РФ).

Законодательные акты, ухудшающие положение налогоплательщика (например, отменяющие налоговые льготы), не могут иметь обратной силы, напротив, устанавливающие льготы имеют обратную силу, если прямо предусматривают это.

Налоговые льготы устанавливаются и отменяются:

- 1) по федеральным налогам – федеральными законами РФ;
- 2) по региональным налогам – законодательством субъекта РФ;
- 3) по местным налогам – актами органов местного самоуправления, причем в последних двух случаях положения документов, устанавливающих льготы, не должны противоречить Налоговому кодексу РФ.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера (ст. 56 Налогового кодекса РФ).

Индивидуальные льготы действуют в течение того срока, на который были предоставлены. Если при установлении индивидуальных налоговых льгот не был определен период времени, в течение которого эти льготы могут использоваться, такие льготы прекратили свое действие с 1 января 2000 г.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Налоговые льготы – это формы практической реализации регулирующей функции налогов. Вместе с изменением массы налоговых начислений, маневрированием способами и формами обложения, дифференциацией ставок налогов, изменением сферы их распространения

и применением специальных налоговых режимов налоговое льготирование является одним из основных практических инструментов проведения государственной регулирующей налоговой политики. Налоговое регулирование предполагает целенаправленное влияние государства на все стадии процесса расширенного воспроизводства в целях активизации (в отдельных случаях – сдерживания) предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности, ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы.

Состав российских налоговых льгот первоначально был установлен Законом РФ от 27.12.1991 г. «Об основах налоговой системы РФ»:

- 1) необлагаемый минимум объекта обложения;
- 2) изъятие из обложения определенных элементов налога;
- 3) освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- 4) понижение налоговых ставок;
- 5) вычет из налогового платежа за определенный период;
- 6) целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочка уплаты налогов);
- 7) иные налоговые льготы.

В целом для этого периода характерен весьма широкий разброс положений о налоговых льготах по разнообразным нормативным правовым актам.

После кодификации отечественного налогового законодательства правила налогового льготирования существенно упорядочены и сконцентрированы. Действующий Налоговый кодекс РФ, в ст. 21 устанавливает права налогоплательщиков (плательщиков сборов), определяет, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах (подп. 3 п. 1). В статье 56 Налогового кодекса РФ зафиксировано установление и использование льгот по налогам и сборам.

В Налоговом кодексе РФ не содержится исчерпывающий перечень видов налоговых льгот, причем не признаются льготами общие для многих налогоплательщиков налоговые вычеты и скидки, что не соответствует общепринятому пониманию налоговых льгот как инструмента налогового регулирования. Не относятся к льготам ни отсрочка (рассрочка) налогов, ни налоговый инвестиционный кредит. Хотя на определенный период времени как отсрочка (рассрочка) налогового платежа, так и инвестиционный налоговый кредит допускают уменьшение налоговых обязанностей налогоплательщика, что полностью созвучно с понятием льгот по налогам и сборам.

Рассрочка платежа является лишь способом уплаты налогов и сборов. При предоставлении такого вида оплаты никаких льгот не предоставляется. Налогоплательщик выигрывает время и постепенно уплачивает исчисленную сумму налога и проценты по использованию налогового кредита.

Налоговые льготы могут служить в целом как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики государства, представляющий собой совокупность способов и правил уменьшения (полного или частичного) налоговых обязанностей налогоплательщиками, налоговых освобождений, налоговых скидок и налоговых кредитов в целях государственного налогового регулирования экономики и решения социальных задач. Налоговые льготы классифицируют на укрупненные группы: налоговые освобождения, налоговые скидки, налоговые кредиты и социальные налоговые льготы.

Прежние правила о налоговых льготах были расплывлены по многим законодательным актам. Социальные налоговые льготы в действующем Налоговом кодексе РФ в отдельных случаях рассредоточены в льготах налогоплательщиков-организаций. Например, ст. 149 Налогового кодекса РФ (подп. 2 п. 3) устанавливает, что не подлежит обложению налогом на добав-

ленную стоимость (освобождается от налогообложения) реализация товаров, работ, услуг, производимых и реализуемых:

1) общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %;

2) организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов вышеуказанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %;

3) учреждениями, единственными собственниками, имуществом которых являются вышеуказанные общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения.

Очевидно, что организация-налогоплательщик получает существенные фискальные послабления при том условии, что члены этой организации имеют особый социальный статус. Данная мера государственного налогового регулирования предполагает, что меньшие налоговые изъятия по НДС с организации повлияют на увеличение доходов конкретных физических лиц-льготников. Такой подход может вызывать в хозяйственной практике серьезные проблемы, поскольку вероятны устремления отдельных предпринимателей использовать льготы подобной организации без учета в полном объеме интересов лиц, благодаря статусу которых такие льготы возможны.

Ряд налоговых льгот направлен на решение вопросов занятости населения и повышение активности работающих для получения больших сумм доходов. Это относится к результатам работы на личных подсобных хозяйствах, в крестьянских (фермерских) хозяйствах, доходам собирателей, охотников-любителей, родовых, семейных общин от традиционных видов промысла.

Некоторые льготы привлекают население хранить денежные накопления в коммерческих банках либо вкладывать в государственные ценные бумаги, а также ценные бумаги субъектов Федерации и муниципальных образований. Освобождение от налогообложения сумм, выплачиваемых физическим лицам, например участникам избирательных комиссий, должно заинтересовать людей участвовать в демократическом выборном процессе.

В 2002–2003 гг. отечественная система налогообложения пополнилась специальными налоговыми режимами, в их числе:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Приведенные специальные налоговые режимы не содержат положений, которые можно рассматривать в ракурсе социальных налоговых льгот. Вместе с тем следует подчеркнуть, что по сравнению с общим режимом налогообложения указанные специальные режимы являются в целом льготными для определенных секторов и отраслей российской экономики.

Специальные режимы могут использовать в налогообложении некоторые юридические лица и индивидуальные предприниматели. В основном такие системы признаны поддержать малый бизнес и корректно подойти к налогообложению.

Не все могут воспользоваться ЕНВД или УСНО. Законодатель прописывает ограничения в видах деятельности, в среднесписочном количестве трудящихся, в объеме оборотных активов и других ограничений.

Налогоплательщики, получившие возможность перейти на другие режимы, (за исключением общего) освобождаются от уплаты ряда налогов, получают возможность ведения «облегченного бухгалтерского учета» или неведение его вовсе.

Плательщикам особых режимов предоставляется определенная ставка налога, закрепленная Налоговым кодексом РФ. А если организация или индивидуальный предприниматель терпит убытки, налоговики разрешают уплатить минимальный налог.

Особую систему налогообложения представляют особые экономические зоны – это уникальные своего рода территории, где происходит объединение важнейших отраслей нынешней экономики: инновации, инвестиции, производство, реализация.

Резидентами таких зон предоставляется масса льгот. Особенно это касается налоговых привилегий. В частности освобождаются от уплаты земельного налога и налога на имущество юридические лица. Особый порядок определения налога на прибыль ожидает резидентов особых экономических зон Калининградской области.

Особая ставка по ЕСН исчисляется для резидентов особых экономических зон технико-внедренческого типа.

В целом такие привилегии становятся привлекательными для образования бизнеса на этих территориях.

В указанный период в составе региональных налогов и сборов начали действовать транспортный налог и налог на игорный бизнес (налоговые льготы отсутствуют); налог на имущество организаций.

Налог на имущество, земельный налог относятся к региональным налогам и сборам. Но все же порядок установления льгот закреплен в статье 56 Налогового кодекса РФ. Полномочия по предоставлению льгот принадлежат Федеральному Правительству.

Региональные и местные власти могут дополнительно предоставлять льготы отдельным группам налогоплательщиков или снижать по своему усмотрению.

По региональным налогам дополнительные льготы устанавливаются представительными органами субъектов РФ. В отношении местных налогов дополнительные льготы лежат на плечах муниципальных властей, представительных органов городов федерального значения г. Москва и г. Санкт-Петербург.

Что же касается налога на прибыль, федеральные власти установили ставку в размере 24 %. Из нее 6,5 % поступает в федеральный бюджет, а 17,5 % – в региональный. Региональным властям предоставляется право уменьшить ставку, зачисляемую в их бюджет. Только ее размер не должен быть ниже 13,5 % (п. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ).

Так, можно планировать местонахождение своего бизнеса на любой административной территории РФ, где региональные и местные власти предоставляют наиболее выгодные условия, гарантии и льготы.

Социальная направленность государственного налогового регулирования будет существенно усилена, если развивать налоговые льготы молодым работникам – членам семей с детьми; молодым выпускникам вузов и колледжей в первые годы работы; работникам – членам многодетных семей; работникам, имеющим 1-й спортивный разряд и выше; работникам, поддерживающим стабильно хорошее состояние здоровья и непрерывающим работу по болезни. В сочетании с этими налоговыми льготами необходимы программные меры по усилению государственного финансирования рождаемости, массового детского и молодежного спорта, а также пропаганде здорового образа жизни населения.

Меры социального налогового регулирования опираются на финансовую базу, которая формируется от налогообложения большей, нелыготной части населения. Перераспределение

финансовых средств, полученных путем изъятия части доходов указанных физических и юридических лиц, позволяет государству решать важные социальные задачи в масштабах всего общества, несмотря на «недобор» некоторой части налогов с льготных категорий населения.

В то же время, решение об отказе от льготы может повлечь неблагоприятные налоговые последствия. Допустим, если среди работников организации есть инвалиды I, II, III группы, но она хочет отказаться от льгот по единому социальному налогу, тут нужно иметь в виду следующее. Сумма ЕСН учитывается как прочие расходы в целях налогообложения прибыли (подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Но можно ли учесть в расходах разницу, образовавшуюся за счет неприменения льготы? На первый взгляд, это можно сделать, поскольку по этому пункту учитываются налоги, начисленные «в соответствии с законодательством» РФ о налогах и сборах. А Налоговый кодекс РФ прямо допускает отказ от льготы. Следовательно, лишний налог тоже платится «в соответствии с законодательством». Но ведь любой расход должен быть экономически обоснованным (ст. 252 Налогового кодекса РФ). Так что в случае налоговой проверки налогоплательщик должен быть готов обосновать экономическую выгоду своего отказа от льготы. Но такое обоснование, как трата рабочего времени бухгалтера, вряд ли здесь будет достаточным.

Поэтому если в рассматриваемой ситуации разница все же учтена в расходах, налоговики могут истолковать это как занижение налоговой базы по налогу на прибыль. Следовательно, не вооружившись убедительными аргументами в пользу экономической обоснованности неприменения льготы, учитывать разницу в расходах по налогу на прибыль не стоит.

Налогоплательщик может заявить как об отказе от льготы, так и о приостановлении использования льготы. В случае отказа от льготы действие льготы прекращается на неопределенный период времени – до тех пор, пока в налоговую инспекцию вновь не будет сообщено о желании пользоваться льготой. А в заявлении о приостановлении использования льготы должен указываться период времени (налоговые периоды), на который берется приостановление. При этом налогоплательщик не сможет воспользоваться льготой до окончания периода, на который он приостановил ее действие. Приостановить использование льготы на срок меньше одного налогового периода нельзя (п. 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ). Поэтому налогоплательщик должен понимать, что отказ от льготы не может быть выборочным, зависеть, например, от того, кто выступает контрагентом.

Дело в том, что если налогоплательщик официально отказывается от льготы и платит налог без ее учета, то он уже не сможет потребовать впоследствии возврата переплаченной суммы. Ведь льготой он пренебрег по собственному усмотрению.

А вот если официального отказа не последовало, то всегда можно заявить, что льгота не учтена ошибочно, без намерения отказаться от нее. В таком случае налогоплательщик сможет применить льготу и за уже прошедший период. Для этого достаточно будет лишь произвести перерасчет налога, подать уточненные декларации и потребовать возврата (или зачета) переплаченной суммы.

Отказ от льготы – это право налогоплательщика, которое он использует по своему усмотрению (п. 2 ст. 56 Налогового кодекса РФ), и налоговая инспекция не может обязать налогоплательщика отказаться от льготы.

Налогоплательщику выгоднее просто молча не применять льготу и не оформлять официального отказа от нее. В таком случае у отказника остается возможность в будущем «передумать». Кроме того, такой подход может оградить налогоплательщика от штрафов и пеней.

Глава 2. Льготы по федеральным налогам

Устанавливать льготы по налогам и сборам может только налоговое законодательство. Согласно п. 1 ст. 1 Налогового кодекса РФ налоговое законодательство состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Установление и использование льгот по налогам и сборам регламентируются ст. 56 Налогового кодекса РФ.

Сегодня большая перспектива у льгот точечных, имеющих стимулирующий характер, они направлены на решение конкретной задачи, например на стимулирование инвестиций, и даются не конкретным предприятиям, а всем налогоплательщикам, соответствующим определенным критериям.

То есть индивидуального подхода при их предоставлении нет. Примером служит недавно введенная амортизационная премия, по которой 10 % первоначальной стоимости основного средства любое предприятие может сразу списать на расходы (п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ). Это быстрее высвободит оборотные средства организации, которые затем можно вложить в осуществление другого проекта. Предлагают воскресить инвестиционную льготу, по которой из налоговой базы исключалась прибыль, направленная на финансирование капвложений. Налоговое законодательство должно быть стабильным, наиболее консервативным, и поэтому с введением таких стимулирующих механизмов торопиться не стоит.

2.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой налог, взимаемый при реализации юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации. Взимается НДС только с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. В соответствии с п. 1 ст. 249 Налогового кодекса РФ доход от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, от реализации имущественных прав.

2.1.1. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Освобождение по ст. 145 Налогового кодекса РФ распространяется на все виды деятельности налогоплательщика без их разграничения. Исключение – два случая, указанные в п. 2 и п. 3 ст. 145 Налогового кодекса РФ:

1) это реализация в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев подакцизных товаров при условии, что налогоплательщик не ведет раздельный учет операций с подакцизными и неподакцизными товарами. Если же такой учет организован, налогоплательщик имеет право на освобождение от уплаты НДС в отношении деятельности, не связанной с реализацией подакцизных товаров;

2) ввоз на таможенную территорию России товаров, подлежащих налогообложению в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ. Иными словами, «освобожденный» налогоплательщик, который импортирует подакцизные товары, уплачивает «ввозной» НДС в общем порядке.

Если организация или предприниматель по отдельным видам деятельности уплачивают ЕНВД, то освобождение от НДС можно применить в отношении операций, которые не облагаются единым налогом.

С 2006 г., определяя выручку от реализации товаров (работ, услуг), воспользоваться правом на освобождение по ст. 145 Налогового кодекса РФ могут только налогоплательщики, у которых такая выручка без учета НДС за три предшествующих календарных месяца не превышает 2 млн. руб. (в 2005 г. действовал лимит 1 млн. руб.). Организации определяют размер выручки от реализации на основе показателей бухгалтерского учета, а предприниматели – данных Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций. С 2006 г. все налогоплательщики (за небольшим исключением п. 13 ст. 167 Налогового кодекса РФ) будут определять выручку для целей налогообложения НДС по моменту отгрузки. Именно этот показатель выручки и будет участвовать при расчете ограничения, установленного в ст. 145 Налогового кодекса РФ.

В 2006 г., оплата (частичная оплата), полученная в счет предстоящих поставок, при расчете не учитывается. Хотя правила расчета выручки для целей ст. 145 Налогового кодекса РФ довольно просты, в переходный период у налогоплательщиков все же могут возникнуть некоторые сложности.

Вновь созданные организации не смогут использовать освобождение от уплаты НДС, предусмотренное ст. 145 Налогового кодекса РФ:

1) пункт 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ подразумевает, что налогоплательщик уже фактически существует в течение трех месяцев, предшествующих освобождению. Ведет он экономическую деятельность в этот период или нет, в данном случае значения не имеет;

2) для получения освобождения нужно представить комплект документов, подтверждающих размер выручки налогоплательщика за предшествующие три месяца (п. 3 ст. 145 На-

гового кодекса РФ). У вновь созданной организации таких документов нет. Поэтому воспользоваться освобождением от уплаты НДС новая организация сможет только через три месяца после создания.

Аналогичная ситуация складывается и у организаций на УСН. Организация или предприниматель, применявшие в 2005 г. УСН, могут перейти с 2006 г. на общий режим налогообложения и соответственно воспользоваться правом на освобождение от НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ. Для этого налогоплательщики должны представить комплект документов, подтверждающих размер выручки от реализации. В этот комплект входят выписки из книги продаж, а также копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур.

Однако лица, применяющие УСН, не ведут книгу продаж и журнал полученных и выставленных счетов-фактур, соответственно не имеют возможности представить данные документы в первый месяц применения общего режима налогообложения. Право на освобождение от НДС у таких организаций и предпринимателей может возникнуть только спустя три месяца после перехода к общей системе налогообложения.

Если же в расчет помимо прошлых годов поступлений попадает январская выручка, то используется лимит 2 млн. руб. Такая ситуация может сложиться, если налогоплательщик решил применять освобождение с февраля (расчетный период – ноябрь 2005 г. – январь 2006 г.) или марта (расчетный период – декабрь 2005 г. – февраль 2006 г.).

Рассмотрим метод определения в этом случае выручки. Прошлогодовая выручка рассчитывается, исходя из учетной политики по НДС, утвержденной на 2005 г., а выручка 2006 г. – по новым правилам, то есть «по отгрузке».

По разным причинам у налогоплательщика может фактически не быть выручки в течение трех календарных месяцев, предшествующих периоду, с которого будет применено освобождение по ст. 145 Налогового кодекса РФ. Но это обстоятельство не является основанием для отказа в праве на освобождение, если речь не идет о вновь созданной организации или о бывшей организации на УСН.

Организация, размер выручки которой удовлетворяет требованиям п. 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ, должна представить в налоговую инспекцию по месту своего учета комплект документов, а именно:

- 1) уведомление по форме, которую устанавливает Минфин России (сейчас действует бланк, утвержденный приказом МНС России от 04.07.2002 г. № БГ-3-03/342);
- 2) выписку из бухгалтерского баланса;
- 3) выписку из книги продаж, а также копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур.

Под «выпиской из бухгалтерского баланса» подразумевают копии отчетов о прибылях и убытках (форма № 2) за соответствующий период (квартал, полугодие, 9 месяцев или год), заверенные печатью организации, а также подписями руководителя и главного бухгалтера или копии бухгалтерского баланса, составленного на последнюю отчетную дату.

Более сложный случай, когда организация получает освобождение не с начала квартала, а, например, в феврале. В этой ситуации можно посоветовать сделать специальный Отчет о прибылях и убытках за три предшествующих месяца, а также приложить оборотно-сальдовую ведомость или справку по счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Можно также составить отдельную бухгалтерскую справку с данными о выручке, приложив к ней копии соответствующих документов.

Что касается других выписок (из книги продаж или из Книги учета доходов и расходов), то нужно сдать копии этих документов за три последних месяца. В отношении журналов полученных и выставленных счетов-фактур требуется только перечень данных документов без копий самих счетов-фактур.

Пример

Организация применяет общую систему налогообложения и выручка от реализации за октябрь-декабрь 2005 г. равна 900 000 руб. С 1 января 2006 г. организация решила использовать освобождение от уплаты НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ.

Для этого 13 января 2006 г. организация представила в налоговую инспекцию:

- 1) уведомление по форме, утвержденной приказом МНС России от 04.07.2002 г. № БГ-3-03/342;*
- 2) документы, подтверждающие, что объем выручки от реализации без учета НДС за период с октября по декабрь 2005 г. не превысил лимит, установленный в п. 1 ст. 145 Налогового кодекса РФ:*
 - а) бухгалтерскую справку, в которой указана сумма выручки за IV квартал 2005 г., – 900 руб.;*
 - б) копии отчетов о прибылях и убытках за 2005 г. и 9 месяцев 2005 г.;*
 - в) выписку из книги продаж (за IV квартал 2005 г.);*
 - г) копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур (за IV квартал 2005 г.).*

Аналогичный комплект собирают и индивидуальные предприниматели. Правда, с одним отличием: вместо выписки из бухгалтерского баланса им надо представить выписку из Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Комплект подтверждающих документов должен быть полным, и непредставление хотя бы одного из указанных в п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ документов является основанием для отказа в использовании права на освобождение от уплаты НДС. Соответствующий комплект документов налогоплательщик может отправить в инспекцию почтой (заказным письмом). В этом случае днем представления документов считается шестой день от даты отправления письма (п. 7 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В период действия освобождения налогоплательщик обязан выставять счета-фактуры с отметкой «Без налога (НДС)», вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, а также книгу покупок и книгу продаж. Однако нередко «освобожденные» налогоплательщики по ошибке или намеренно выставляют покупателям счета-фактуры с выделенными суммами НДС. В этом случае указанную в счете-фактуре сумму НДС нужно уплатить в бюджет. Такое требование содержит подп. 1 п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ. Одновременно п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ обязывает таких налогоплательщиков сдать в налоговую инспекцию по месту учета налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом необходимо представить титульный лист и раздел 1.1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика» декларации. На это указывает п. 4 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС (приложение № 4 к приказу Минфина России от 03.03.2005 г. № 31н).

Пример

Воспользуемся условиями. Предположим, что организация ошибочно выставила покупателю в феврале 2006 г. счет-фактуру на сумму 1180 руб., в том числе НДС 180 руб.

В такой ситуации организация должна перечислить в бюджет до 20 марта 2006 г. НДС в размере 180 руб. и в тот же срок представить в инспекцию по месту учета декларацию по НДС за февраль 2006 г.

При определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) не учитываются:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- 2) 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;

- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ;
- 5) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- 6) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- 7) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- 8) 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);
- 9) 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;
- 10) 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;
- 11) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- 12) 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 Гражданского кодекса РФ;
- 13) иные операции, не признаваемые реализацией для целей налогообложения (см. ст. 39 Налогового кодекса РФ);
- 14) 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);
- 15) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- 16) 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;
- 17) 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;
- 18) операции, осуществляемые налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 Налогового кодекса РФ.

2.1.2. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Согласно ст. 149 Налогового кодекса РФ от взимания налога на добавленную стоимость освобождаются операции, связанные с арендой имущества (помещений), реализацией товаров и услуг, финансовые операции и др.

В частности, налогом не облагаются операции по аренде российского имущества иностранными фирмами и гражданами. Освобождение от уплаты НДС предусматривается для отечественных арендодателей.

Положение применяется, если законодательством иностранного государства предписан такой же порядок налогообложения арендных операций относительно своих организаций и физических лиц, предоставляемых услуги российским партнерам.

На территории Российской Федерации арендодатели, предоставляющие помещения для зарубежных организаций, будут уплачивать НДС, если законодательство данного иностранного государства не устанавливает аналогичные правила налогообложения арендных операций налогом на добавленную стоимость.

Порядок налогообложения может устанавливаться международным договором.

Перечень иностранных государств устанавливается Правительством РФ.

Пунктом 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ установлен перечень товаров и услуг, реализуемых на территории России и не подлежащих обложению НДС. К ним относятся:

1) медицинские товары отечественного и зарубежного производства, перечень которых устанавливает Правительство РФ:

- а) жизненно необходимая медицинская техника;
- б) протезно-ортопедические изделия; сырье, материалы для их изготовления;
- в) технические средства, используемые для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

г) очки, линзы, оправы;

2) медицинские услуги, оказываемые медицинскими учреждениями, врачами частной практики.

Из Перечня медицинских услуг исключаются ветеринарные, косметические, санитарно-эпидемиологические услуги, также услуги, финансируемые из бюджета.

С 1 января 2006 г. действует новый перечень медицинских услуг:

- а) услуги по обязательному медицинскому страхованию;
 - б) услуги населению по диагностике, профилактике, лечению;
 - в) услуги по сбору крови стационарными лечебными учреждениями и поликлиниками;
 - г) услуги скорой помощи;
 - д) услуги патологоанатома;
 - е) услуги беременным женщинам, новорожденным, инвалидам, наркологическим больным;
 - ж) услуги по дежурству персонала у постели пациента;
- 3) услуги по уходу за больными, инвалидами, престарелыми учреждениями социальной защиты государственного и муниципального уровня;
- 4) услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках и секциях;
- 5) продукты питания, произведенные студенческими и школьными столовыми, другими учебными заведениями; медицинскими, детскими дошкольными учреждениями. Такие заведения должны финансироваться полностью или частично из бюджета фонда медицинского страхования;

б) продукты питания, произведенные организациями общепита и реализуемые через столовые учебных заведений, медицинских, детских дошкольных учреждений. Такое положение возможно, если данные учреждения и заведения находятся на полном или частичном финансировании из бюджета и фонда обязательного медицинского страхования;

7) услуги архивных учреждений по хранению, комплектованию, использованию архивов;

8) перевозка пассажиров городским пассажирским транспортом; морским, речным, железнодорожным, автомобильным транспортом; транспортом пригородного сообщения;

9) ритуальные услуги;

10) предоставление жилых помещений в жилом фонде;

11) реализация почтовых марок, открыток, конвертов; монет из драгоценных металлов; долей в уставном капитале организаций, паев, ценных бумаг;

12) гарантийный ремонт товаров и бытовых приборов;

13) услуги в сфере образования (за исключением консультационных услуг и сдачу в аренду помещений некоммерческими организациями);

14) реставрационные и восстановительные работы по облагораживанию памятников истории и культуры, находящихся в собственности государства и религиозных организаций. Данное положение не касается услуг по археологическим и земляным работам в зонах расположения памятников истории и культуры, а также строительных работ по воссозданию утраченных памятников;

15) работы по жилищному строительству для военнослужащих:

а) строительство объектов культурного и бытового назначения;

б) строительство и содержание центров профессиональной переподготовки;

16) услуги уполномоченных органов, за которые взимается государственная пошлина, лицензионные, регистрационные, патентные пошлины и сборы;

17) товары, помещенные под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

18) товары, реализуемые по программе безвозмездной помощи.

В налоговый орган должны быть предоставлены контракт или его копия, заключенный между донором и получателем безвозмездной помощи. Если получателем безвозмездной помощи является исполнительный орган власти федерального уровня, в налоговую инспекцию предоставляется контракт федерального органа и организации. Помимо контракта в налоговый орган предоставляется удостоверение, подтверждающее принадлежность поставляемых товаров к помощи; а также выписки банка о поступлении выручки на счет налогоплательщика за реализованные донору безвозмездной помощи товаров (работ, услуг);

19) услуги в сфере культуры и искусства:

а) услуги проката аудио-, видеоносителей; музыкальных инструментов; театрального реквизита, книг и др.;

б) услуги по изготовлению копий музейных экспонатов, ксерокопии с печатной продукции в учебных целях;

в) доставка читателям печатной продукции из библиотек;

г) запись театрально-зрелищных, развлекательных, просветительных мероприятий;

д) аренда площадок бюджетным организациям культуры и искусства;

е) продажа билетов на театрально-зрелищные, развлекательные, просветительские мероприятия;

20) работы по изготовлению кинопродукции;

21) услуги, оказываемые в аэропортах и воздушном транспорте;

22) услуги аптек по изготовлению лекарственных средств, ремонту протезно-ортопедических изделий;

23) реализация предметов религиозного назначения, производимых и реализуемых религиозными организациями и организациями, уставной капитал которых состоит из вклада рели-

гиозных организаций. Исключение для таких организаций составляет реализация подакцизных товаров, сырья, а также проведение религиозных обрядов и др.;

24) продажа товаров, производимых:

а) общественными организациями инвалидов (доля в численности инвалидов составляет 80 %);

б) организациями, уставной капитал которых состоит из вкладов общественных организаций инвалидов. При этом должно соблюдаться два условия. Среднесписочная численность инвалидов должна быть на уровне не менее 50 %, а доля в фонде оплаты труда – 25 % и более;

в) учреждения, созданные для реализации образовательных, культурных, лечебных, оздоровительных, научных целей, оказания правовой помощи. Собственниками таких учреждений непременно являются общественные организации инвалидов;

25) реализация банками финансово-кредитных операций:

а) привлечение денежных средств организаций и физических лиц;

б) размещение привлеченных денежных средств банками;

в) открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц;

г) кассовое обслуживание частных и юридических лиц;

д) купля-продажа валюты;

е) исполнение банковских гарантий;

ж) услуги по установке и работе системы «клиент-банк»;

з) обслуживание банковских карт;

26) информационное, технологическое взаимодействие между участниками расчетов;

27) реализация изделий народных художественных промыслов;

28) страхование организаций, услуги по негосударственному пенсионному обеспечению.

Операции не облагаются налогом на добавленную стоимость на территории РФ, если за счет проведения таких операций организация получает страховые платежи, проценты на премии, страховые взносы;

29) проведение лотерей и реализация лотерейных билетов по решению исполнительного органа государственной власти;

30) реализация руды и концентратов и др.; реализация алмазов для их обработки обрабатывающим предприятиям;

31) реализация произведенных товаров, работ, услуг учреждениями уголовно-исполнительной системы;

32) адвокатские услуги, услуги нотариуса;

33) благотворительная реализация безвозмездно полученных товаров, работ, услуг;

34) выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ (НИОКР) за счет бюджетных средств;

35) организация денежных займов;

36) обслуживание санитарно-курортными и другими аналогичными услугами детей;

37) тушение лесных пожаров;

38) реализация произведенной сельскохозяйственной продукции организацией;

39) реализация жилых домов и помещений; передача доли на общее имущество в многоквартирном доме;

40) передача товаров (работ, услуг) в рекламных целях;

41) реализация отходов цветных и черных металлов.

Вышеперечисленные операции могут подлежать налогообложению НДС в случае, когда деятельность физического (юридического) лица осуществляется на основе договоров комиссии, агента, поручения.

Кроме того, предприниматель не уплачивает НДС, если имеется соответствующая лицензия на осуществление перечисленных тех или иных операций.

Налогоплательщик вправе отказаться от освобождения от налогообложения НДС или приостановить его. В налоговый орган необходимо предоставить отказ от освобождения (приостановления) не позднее первого числа того налогового периода, с которого предприниматель решил отказаться от преимуществ ст. 159 Налогового кодекса РФ.

Нужно иметь в виду, что отказ должен производиться от освобождения от налогообложения всех операций и на срок не менее одного года.

Независимо от того, кто является покупателем тех или иных товаров, работ, услуг, продавец не может освободиться или наоборот не освобождаться от налогообложения НДС.

Добровольный отказ налогоплательщика от освобождения, приостановления может касаться только таких операций:

- 1) продажа товаров, производимых общественными организациями инвалидов;
- 2) банковские услуги;
- 3) реализация религиозной атрибутики религиозными организациями;
- 4) страхование, пенсионное обеспечение;
- 5) другое (начиная с 23 операции).

Операции по реализации товаров, работ, услуг от освобождения от налогообложения которых можно отказаться, прописаны в Налоговом кодексе РФ (п. 3 ст. 159).

2.1.3. Ввоз товаров, необлагаемый НДС

Согласно ст. 150 Налогового кодекса РФ на таможенной территории России невозможно налогообложение ввозимых:

- 1) товаров безвозмездной помощи России;
- 2) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства, сырья, комплектующих для их изготовления;
- 3) материалов по производству медицинских препаратов для лечения инфекционных заболеваний;
- 4) художественных ценностей;
- 5) печатных изданий, произведений кинематографии при международном некоммерческом обмене;
- 6) товаров (ранее продукции), произведенных российскими организациями на земельных участках иностранного государства правом землепользования Российской Федерации;
- 7) необработанных алмазов;
- 8) технологического оборудования как вклада в уставный фонд организаций;
- 9) товаров для их использования дипломатическими представительствами, дипломатическим персоналом и членами их семей;
- 10) отечественной и иностранной валюты, ценных бумаг (акции, облигации, сертификаты, векселя);
- 11) продуктов морского хозяйства отечественного производства.

В зависимости от выбранного таможенного режима при ввозе товаров на территорию России налогообложение имеет особенности.

Так, при таможенном режиме реимпорта должны уплачиваться суммы налога, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден.

При использовании таможенных режимов транзита, склада, беспошлинной торговли, свободной зоны или склада, реэкспорта налог не уплачивается.

В случае помещения товаров под режим переработки **на таможенной территории России** при условии их вывода с территории налог не уплачивается. Однако при режиме переработки **вне таможенной территории** налог уплачивается частично или последует полное освобождение от уплаты. Порядок уплаты, сроки закреплены Таможенным кодексом.

При помещении товаров под таможенный режим временного ввоза налогоплательщик имеет право на полное (частичное) освобождение от уплаты НДС.

В таможенном режиме переработки для внутреннего потребления НДС уплачивается.

Объектом налогообложения признается стоимость приобретенных товаров, в том числе затраты на их транспортировку до границы России.

Пример.

Организация-покупатель оплачивает транспортные расходы, которые оказываются сторонними фирмами. Эти суммы включаются в налогооблагаемую базу по НДС. Товары поступают из Республики Беларусь. Имеет ли право покупатель включать такие затраты в графу 7 Заявления о ввозе товаров?

С 2005 г. действует Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, услуг». Заявление о ввозе товаров и уплате налогов утверждено налоговыми органами государств.

В налоговую инспекцию представляются данное заявление в трех экземплярах, декларация, другие документы.

Графа 7 заявления заполняется для определения налоговой базы при дополнительных расходах. Расходы отражаются на дату принятия товара на учет.

Расходами признаются: расходы на транспортировку, погрузку, выгрузку, перевалку, экспедирование товаров; страховая сумма; стоимость многооборотной тары, не подлежащей возврату; стоимость упаковки.

Исходя из этого, покупатель в налоговую базу по НДС должен включить расходы на транспортировку и отразить в графе 7 заявления о ввозе товаров.

Пример.

Организация разрабатывает и продает программный продукт «1С: Бухгалтерия». Реализация производится с иностранным партнером из Латвии. Формально данный товар границы не пересекает, а движется в электронном виде. Какова ставка НДС?

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения НДС является реализация товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации.

При передаче прав на использование программного продукта местом реализации признается местонахождение покупателя.

В данном случае это территория Латвии.

Исходя из Письма УФНС России по г. Москве от 24 декабря 2004 г. № 24-11/84073, при реализации права пользования программным продуктом без отчуждения прав, местом реализации услуг считается территория России. Таким образом, полученная выручка облагается по ставке НДС 18 %.

Следует иметь в виду понятие «передача прав» в отношении исключительных и неисключительных прав, установленное законами от 09.07.1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах» (с изм. и доп. от 19 июля 1995 г., 20 июля 2004 г.) и от 23.09.1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» (с изм. и доп. от 24 декабря 2002 г., 2 ноября 2004 г., 2 февраля 2006 г.). С 2006 г. новая редакция гласит «передача, предоставление патентов, лицензий, марок, авторских и других прав».

Поэтому ставка 0 % также не подходит. Передача программного продукта по электронным средствам связи не подлежит таможенному оформлению, так как считается «движимым имуществом».

Значит, данная реализация не рассматривается в рекламе экспорта, поэтому НДС платить не надо.

Чтобы пользоваться ставкой 0 %, налогоплательщик должен доказать свое право в налоговом органе.

Например, на товары, вывозимые в таможенном режиме экспорта или находящиеся под режимом свободной таможенной зоны; на вывезенные горюче-смазочные материалы из России предоставляются контракт, выписки банка на поступления, таможенная декларация, транспортные и товаросопроводительные документы.

По операциям, связанным с транспортным обеспечением перевозок, также рассчитывается ставка 0 %. Но в налоговую инспекцию должны быть предоставлены следующие документы: контракт, банковские выписки, таможенные декларации, сопроводительные документы (их копии).

Например, при налогообложении ставкой 0 % добычу драгоценных металлов налогоплательщик должен иметь документы для налоговой инспекции: контракт на реализацию; копии документов на передачу драгоценных металлов Фонду драгоценных камней, ЦБ РФ.

2.1.4. Льготы по налогу на добавленную стоимость для физических лиц

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками НДС, могут воспользоваться льготным налогообложением.

Налоговой льготой считается ставка 0 %, 10 % по определенным видам товаров, работ, услуг.

При получении льготы налогоплательщики должны представить в налоговый орган по месту нахождения следующие документы:

1) письменное уведомление по форме, утвержденной приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342 «О статье 145 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»;

2) выписку из бухгалтерского баланса (для организаций);

3) выписку из книги продаж;

4) выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;

5) копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

По ставке 0 % облагаются:

1) товары, вывезенные в режиме экспорта, свободной таможенной зоны;

2) работы и услуги, непосредственно связанные с производством и реализацией товаров, вывезенных в режиме экспорта, свободной таможенной зоны; а также по организации, сопровождению, перевозок, транспортировке, сопровождению вывозимых товаров (за исключением железнодорожных перевозок).

Данное положение касается и ввозимых товаров на территорию России;

3) работы и услуги по транспортировке товаров, помещенных под международный таможенный транзит;

4) перевозка пассажиров и багажа за пределы территории Российской Федерации;

5) организация работ и услуг в космическом пространстве;

6) реализация драгоценных металлов Государственному фонду драгоценных металлов, Центральному Банку;

7) реализация товаров, работ, услуг для иностранных дипломатических учреждений, их сотрудникам и членам их семей. Данное положение применяется, если законодательством соответствующего иностранного государства прописана такая же ставка (0 %) для российских дипломатических организаций, их сотрудников и членов их семей;

8) реализация топлива и горюче-смазочных материалов с российской территории;

9) оказание работ и услуг перевозчиками по доставке экспорта за пределы таможенной территории Российской Федерации.

При исчислении налога на добавленную стоимость по авансовым и другим платежам, полученным экспортерами в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 0 %, такие платежи могут освобождаться от обложения НДС при представлении документов в налоговые органы, подтверждающие получение платежей в счет будущих поставок по контрактам. Если применение налоговой льготы 0 % не подтверждается, экспортная реализация товаров, работ и услуг подлежит обложению НДС.

Пример

Организация осуществляет продажу машинных масел в таможенном режиме экспорта в Финляндию. В течение января 2005 г. российская сторона осуществила следующие операции:

1) 11 января организация получила в счет будущей реализации масел по договору № 7 2 000 000 руб.;

2) 13 января организация произвела отгрузку товара по договору № 7 на сумму 6 000 000 руб.

3) в январе российская организация поместила под таможенный режим экспорта товары по договору № 10. Стоимость партии отгруженных товаров равна 4 000 000 руб.;

4) в соответствии с договором № 10 российская сторона получила 17 000 000 руб.;

5) 20 января от финской организации был получен авансовый платеж под предстоящую реализацию товара на сумму 12 000 000 руб.

За январский период российская организация должна представить в налоговую инспекцию по месту своего нахождения декларацию по налогу на добавленную стоимость, а также налоговую декларацию по НДС по налоговой ставке 0 %.

Вышеперечисленные операции должны быть отражены в налоговой декларации в следующих разделах:

№	Налогооблагаемые объекты	К од строки	Нал оговая база	С ставка НДС	С умма НДС
1	2	3	4	5	6
2	Сумма авансовых и иных платежей, поступивших в счет операций по реализации на экспорт товаров, а также работ, услуг, выполняемых в космическом пространстве, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев*, в том числе:	1 30	12 000 000	—	—

* С 1 января 2006 г. НДС не взимается по авансовым платежам, полученным в счет предстоящих поставок экспортных товаров независимо от длительности производственного цикла их изготовления.

2	Сумма авансовых и иных платежей, поступивших в счет операций по реализации на экспорт товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев	1 40	12 000 000	—	—
---	---	---------	---------------	---	---

В разделе 1 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 % по которым подтверждено» отражается сумма аванса

12 000 000 руб. К налоговой декларации должны быть приложены документы, подтверждающие освобождение от обложения НДС авансовых платежей.

В разделе 2 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров, работ, услуг применение налоговой ставки 0 % по которым не подтверждено» отражается сумма в размере:
 $(2\,000\,000 + 17\,000\,000 - 4\,000\,000) = 15\,000\,000$ руб. и сумма НДС:
 $15\,000\,000 \times 18 / 118 = 2\,288\,135,60$ руб.

2	Сумма авансовых, поступивших в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение налоговой ставки 0 %, в том числе:	80 1 90 1	15 000 000	8/118	2 228 136
1. 2	Реализация товаров, помещенных под таможенный режим экспорта	00 2 10 2	15 000 000	8/118	2 228 136

3	Всего (сумма величин графы 4 п.1, 2 раздела 2 декларации по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 %; графы 6 п. 1,2 раздела 2 декларации)	30 3	15 000 000	—	2 228 136
---	---	------	------------	---	-----------

	Расчеты по НДС за налоговый период				
3. 2	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет за налоговый период (если величина в п. 3 раздела 2 декларации по НДС по ставке 0 % превышает величину в п. 22 раздела 2 декларации по НДС по налоговой ставке 0 %, вычесть п. 22 раздела 2 декларации по НДС по ставке 0 % из п. 3 раздела 2 декларации по НДС по налоговой ставке 0 %)	70 5			2 228 136

В п. 17 раздела 2 «Расчет общей суммы налога» в строке 410 отражается сумма НДС 2 228 136 руб.

7. 1	Итого сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период по товарам, работам услугам, применение налоговой ставки 0 % по которым не подтверждено	10 4			2 228 136
------	---	------	--	--	-----------

Такой порядок действует до 31 декабря 2005 г.

Под льготную ставку 10 % подпадает реализация следующих товаров:

1) продовольственные товары:

- а) скот, птица;
- б) мясо, мясопродукты;
- в) молоко, молочные продукты;
- г) яйца, яйцепродукты;
- д) масло растительное;
- е) маргарин;
- ж) сахар;
- з) соль;
- и) зерно, комбикорм;
- к) жмых;
- л) хлеб, хлебобулочные изделия;

- м) крупы;
- н) мука;
- о) макаронные изделия;
- п) рыба, морепродукты;
- р) продукты детского и диабетического питания;
- с) овощи;
- 2) товары для детей:
 - а) трикотажные товары;
 - б) швейные изделия;
 - в) детская кровать;
 - г) коляски;
 - д) дневники и др.;
- 3) периодические печатные издания (газеты, журналы, бюллетень);
- 4) медицинские товары.

Остальные операции подлежат налогообложению по ставке 18 %.

В настоящее время у налогоплательщиков, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность и учитывающих цену товара в условных единицах, возникает проблема корректировки налоговой базы по НДС. Так, согласно Налоговому кодексу РФ (глава 21) положительная суммовая разница увеличивает налоговую базу по НДС. А учесть отрицательную невозможно.

Однако судебные разбирательства по этому вопросу заканчиваются в пользу налогоплательщиков. И при наличии отрицательных суммовых разниц продавец может уменьшить налоговую базу по НДС.

Письмами Минфина России от 19 декабря 2005 г. № 03-04-15/116, от 4 июля 2004 г. № 03-03-11/114 установлено, что если товары, работы, услуги оплачиваются в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, при расчете НДС учитываются положительные суммовые разницы. Суммы отрицательных разниц не могут уменьшить ранее начисленного налога.

Однако такое утверждение нарушает права налогоплательщиков. Организации, утвердившие в учетной политике момент определения налоговой базы «по отгрузке», определяют базу по НДС на день отгрузки с учетом увеличивающих (уменьшающих) налоговую базу изменений. Ведь продукция оплачивается в рублях, эквивалентных сумме в иностранной валюте.

Сумма НДС должна исчисляться на основании фактически полученной выручки от реализации.

В ходе судебных разбирательств по этой проблеме была принята позиция налогоплательщиков обоснованной.

Так, организация, утвердившая в учетной политике момент определения налоговой базы по мере отгрузки, может учесть суммовые разницы при определении налоговой базы на сумму отрицательных суммовых разниц.

Такая позиция аргументирована п. 1 ст. 4 Налогового кодекса РФ, в котором установлено, что организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухучета, на основе других сведений. Налоговая база определяется в зависимости от особенностей реализации продукции, исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате указанных товаров, полученных в денежной, натуральной форме.

Пунктом 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ утверждается, что общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в этом периоде.

Курс условной единицы на дату платежа и цена продукции определяются на дату платежа, а не на момент отгрузки. Это приводит к уменьшению или увеличению налоговой базы по

НДС. Аналогичное мнение закреплено письмом УМНС России по г. Москве от 6 сентября 2004 г. № 24–11/57576.

Учитывая мнение налоговиков, организации не должны уменьшать отрицательную разницу в налоговой базе по НДС, а значит, уплачивают налог не с полученных от реализации доходов.

Кроме предоставленных налоговым законодательством налоговых ставок или льготного налогообложения, а также совсем освобождения от налогообложения некоторых операций, налогоплательщик может уменьшить налогооблагаемую базу. Налоговые вычеты установлены ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вычитываются суммы налога по приобретению товаров, работ, услуг, имущественных прав, при ввозе товара.

Вычетами могут воспользоваться иностранные организации-налогоплательщики при приобретении продукции, имущественных прав, если они не состоят в налоговом учете у инспекции.

Если покупатель отказывается от купленного товара и возвращает его продавцу, а продавец уже уплатил налог в бюджет, то сумма НДС будет вычтена.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборки основных средств, подлежат вычету.

Расходы на командировку (проезд, найм жилого помещения) уменьшают налогооблагаемую прибыль, а уплаченный НДС подлежит вычету.

Уплаченный НДС вычитывается в случае оплаты предстоящих поставок. При отсутствии документов на экспорт товаров, на право применения свободного таможенного режима налогоплательщик может воспользоваться вычетом по НДС.

Чтобы произвести вычет, на руках должен быть документ, подтверждающий уплату НДС. Этим документом является счет-фактура, выставленный налогоплательщику при покупке товаров, работ, услуг, имущественных прав после фактического принятия на учет товаров, работ, услуг, имущественных прав.

По итогам налогового периода по НДС сумма вычетов может превышать общую сумму налога. Полученная разница должна быть возмещена налогоплательщику.

Налоговый орган проводит камеральную проверку и проверяет заявленную сумму НДС к вычету. В течение 7 дней готовится решение налоговой инспекции. Если решение принято в пользу налогоплательщика, сумма НДС возмещает.

При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням, штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности по пеням, штрафам.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням, штрафам, подлежащим уплате, возмещаемая сумма налога возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. При наличии письменного заявления налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по налогу или иным федеральным налогам.

Если нарушаются сроки возврата суммы налога с 12-го дня завершения камеральной проверки и принятия положительного решения, начисляются проценты в размере ставки рефинансирования ЦБ РФ.

2.2. Акцизы

Налогоплательщиками акцизов признаются лица, совершающие операции, подпадающие под налогообложение в соответствии с гл. 22 Налогового кодекса РФ.

Плательщиками акцизы считаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, перемещающие товар через таможенную границу.

Лица, совершающие операции с подакцизными товарами, должны быть зарегистрированы по месту своего нахождения.

В отдельных случаях организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность с некоторыми видами подакцизных товаров, должны иметь свидетельства о своей регистрации.

Подакцизными товарами признаются:

- 1) этиловый спирт (исключение – коньячный спирт);
- 2) спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9 %.

К подакцизным товарам не относятся лекарственные, диагностические средства, изготавливаемые аптеками по индивидуальным рецептам; препараты ветеринарного назначения, разлитые в емкости менее 100 мл; парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с долей этилового спирта до 80 %; парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке; отходы для дальнейшей переработки, образующиеся при производстве этилового спирта из водок, ликероводочных изделий;

3) алкогольная продукция – спирт, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино с объемной долей этилового спирта более 1,5 % (исключение виноматериалов);

- 4) пиво;
- 5) табачная продукция;
- 6) легковые авто и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;
- 9) моторные масла для дизельных, карбюраторных двигателей;

10) прямогонный бензин – бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, природного газа, горючих сланцев, угля, другое сырье, также продукты их переработки (исключение автомобильный бензин и продукция нефтехимии).

Согласно ст. 182 Налогового кодекса РФ **объектом налогообложения признаются операции:**

1) реализация подакцизных товаров, а также их передача по соглашению о предоставлении отступного или новации (исключение нефтепродукты). Кроме того, передача прав собственности на подакцизные товары на возмездной или безвозмездной основе считается реализацией. Реализацией подакцизных товаров признается их использование в качестве натуральной оплаты;

2) принятие к учету в качестве готовой продукции на территории России организацией (физическим лицом), не имеющим свидетельства, и нефтепродуктов, произведенных ими из давальческого сырья;

3) получение на территории России нефтепродуктов организациями, имеющими свидетельство.

На практике получением нефтепродуктов считается приобретение их в собственность;

оприходование в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья или самостоятельно произведенных из собственного сырья, получение собственников сырья в качестве готовой продукции;

4) передача на территории России нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья собственнику этого сырья, не имеющему свидетельства;

5) продажа лицами переданных им подакцизных товаров, конфискованных решениями судов в пользу государства;

6) передача произведенных подакцизных товаров собственнику сырья или другим организациям за исключением нефтепродуктов;

7) структурная передача произведенных подакцизных товаров для производства неподакцизных товаров внутри предприятия (исключение нефтепродукты);

8) производство (розлив) подакцизных товаров для собственных нужд;

9) передача произведенных подакцизных товаров в уставный капитал, также в качестве вноса по договору простого товарищества;

10) передача на российской территории подакцизных товаров правопреемнику при его выбытии из организации, или при выходе товарища из совместной деятельности товарищества;

11) передача товаров на переработку (исключение – нефтепродукты);

12) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию России;

13) первичная реализация подакцизных товаров, происходящих и вывезенных с территории Республики Беларусь;

14) приобретение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Российским организациям, осуществляющим некоторые операции с нефтепродуктами и денатурированным спиртом, выдаются свидетельства о регистрации этих организаций.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим:

1) производство нефтепродуктов – свидетельство на производство;

2) оптовую реализацию нефтепродуктов – свидетельство на оптовую реализацию;

3) оптово-розничную реализацию – свидетельство на оптово-розничную реализацию;

4) розничную реализацию – свидетельство на розничную реализацию;

5) производство продукции нефтехимии, где используется прямогонный бензин в качестве сырья – свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Если организация осуществляет оптовую или оптово-розничную торговлю нефтепродуктов, произведенных ей самой или полученных в качестве оплаты услуг по переработке сырья, то такому лицу выдается свидетельство на оптово-розничную реализацию (оптовую реализацию), а не свидетельство на производство.

При выдаче свидетельств предприниматели должны соблюдать требования. Для свидетельства на производство организация владеет более 50 % уставного капитала ООО или ОАО мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов.

Для получения свидетельства на оптовую реализацию соблюдается условие: организация владеет более 50 % уставного капитала мощностей по хранению, отпуску нефтепродуктов.

Свидетельство на оптово-розничную реализацию обязывает организацию иметь в собственности более 50 % мощностей в уставном капитале по хранению нефтепродуктов и отгрузку со стационарных топливораздаточных колонок.

Пример.

Организации выдано свидетельство с 1 января 2006 г. на оптово-розничную реализацию нефтепродуктов. В марте 2006 г. свидетельство аннулировано организацией.

Можно ли вернуть всю уплаченную сумму акцизов на нефтепродукты за период действия свидетельства. Или частично, если продукты приобретены для собственных нужд организации?

Сумма акциза, начисленная при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежит.

За период с января по март 2006 г. организация считалась налогоплательщиком акцизов и налоговые вычеты не производила.

Значит, сумма акциза возврату не подлежит.

Свидетельство о регистрации лиц, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом, выдается на следующие виды деятельности:

1) производство денатурированного этилового спирта – свидетельство на производство денатурированного этилового спирта;

2) производство неспиртосодержащей продукции из денатурированного этилового спирта – свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Выданные свидетельства на операции с нефтепродуктами и денатурированным этиловым спиртом обязательно содержат следующую информацию:

1) наименование налогового органа, выдавшего свидетельство;

2) полное и сокращенное наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), местонахождение организации (место жительства индивидуального предпринимателя) и адрес (место фактической деятельности) осуществления организацией (индивидуальным предпринимателем) видов деятельности, указанных в п. 1 данной статьи;

3) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

4) вид деятельности и марки (номенклатура) нефтепродуктов;

5) реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на производственные мощности, и местонахождение указанных мощностей;

6) реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по хранению нефтепродуктов, и местонахождение указанных мощностей;

7) реквизиты договора на оказание услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки с организацией, осуществляющей эту переработку (при наличии указанного договора) (только для нефтепродуктов);

8) реквизиты договора на оказание услуг по переработке прямогонного бензина с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии (при наличии указанного договора) (только для нефтепродуктов);

9) регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи.

Налоговая инспекция вправе приостановить действие свидетельства. Существует несколько причин:

1) игнорирование налогового законодательства;

2) непредставление покупателем подакцизных товаров в течение трех налоговых периодов реестров счетов-фактур;

3) использование оборудования, не оснащенного контрольными приборами.

Если такие нарушения были выявлены, налоговый орган устанавливает срок их устранения. Этот период не должен превышать 6 месяцев.

Операции с подакцизными товарами могут освобождаться от налогообложения в ситуациях:

1) когда происходит передача подакцизного товара и одного структурного подразделения в другое подразделение организации, не являющейся самостоятельным налогоплательщиком;

2) при реализации подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта с учетом потерь в пределах норм естественной убыли. Эти нормы утверждены Постановлением Госснаба СССР от 26 марта 1986 г. № 40 «Об утверждении норм естественной убыли нефтепродуктов при приеме, хранении, отпуске и транспортировании» (с изм. и доп. от 7 августа 1987 г., 4 сентября, 1 октября 1998 г.).

Потери могут учитываться в расходах при исчислении налога на прибыль. Например, нельзя списывать нефтепродукты в пределах норм естественной убыли до установления факта их недостачи.

Естественная убыль не включает в себя потери нефтепродуктов, вызванные нарушением требований стандартов, правил эксплуатации; потери нефтепродуктов, связанные с ремонтом и зачисткой резервуаров, трубопроводов; аварийные потери, потери на внутрискладских перекачках.

При реализации производственных подакцизных товаров из давальческого сырья, помещенных под режим экспорта, в налоговый орган представляется банковская гарантия.

Банк обязан уплатить сумму акциза и пени в случае, если налогоплательщик не представил в срок документы, подтверждающие факт экспорта товаров и неуплаты акциза. Если банк не предоставляет поручительства, налогоплательщик самостоятельно уплачивает суммы акциза и пени;

3) при реализации нефтепродуктов налогоплательщиком;

4) первичная реализация конфискованных или бесхозных подакцизных товаров на промышленную переработку;

5) ввоз на таможенную территорию России подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства.

При помещении товаров под режим переработки и свободной таможенной зоны акциз уплачивается в полном объеме. При использовании режима реимпорта уплачивается акциз, от которого он был освобожден в связи с экспортом товара. Акциз не уплачивается при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы транзита, склада, беспошлинной торговли, свободного склада, реэкспорта.

В случае переработки подакцизного товара на таможенной территории с последующим вывозом в определенный срок акциз также не уплачивается. Однако продукты переработки для свободного обращения подлежат налогообложению акцизам в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

При вывозе товара в режиме реэкспорта уплаченные при ввозе на территории России суммы акциза возвращаются.

Налоговым законодательством установлен дифференцированный подход при применении налоговых ставок для подакцизных товаров.

Условно ставки подразделяются на абсолютные (твердые) и адвалорные (процентные).

Например, для этилового спирта налоговая ставка дается в абсолютном эквиваленте – 21 руб. 50 коп. за 1 литр спирта. Для сигарет с фильтром используется ставка 78 руб. за 1000 штук и 8 % от суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Налоговые ставки по подакцижным товарам приведены в таблице 1 (перечень ставок дается уже с изменениями с 2006 г.).

Таблица 1. Налогообложение подакцизных товаров

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях и копейках за единицу измерения)
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	23 руб. 50 коп. за 1 литр безводного спирта этилового.
Спиртосодержащая продукция парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке.	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах.
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах.
Алкогольная продукция (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6% объема годовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке).	162 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах.
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6% объема годовой продукции, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта.	2 руб. 20 коп. за 1 литр.
Вина-шампанские, игристые, газированные, шипучие.	10 руб. 50 коп. за 1 литр.
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно.	0 руб. 00 коп. за 1 литр.
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно.	2 руб. 0,7 коп. за 1 литр.
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%.	7 руб. 45 коп. за 1 литр.

Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции.	300 руб. 00 коп. за 1 литр.
Сигареты	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	217 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	100 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук.
Сигареты без фильтра, папиросы	45 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 60 руб. за 1000 штук.
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л с) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)
Автомобили легковые мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л с) и до 112,5 кВт (150 л с)	18 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л с)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л с), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л с)	181 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л с)
Автомобильный бензин с октановым числом до «80» включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2675 руб. 00 коп. за 1 тонну

Пример

Организация организует на территории РФ шампанские вина. Ежемесячно объем продаж достигает 500 литров. Налоговая ставка установлена в абсолютном выражении на единицу товара – 10 руб. 50 коп. за 1 литр.

Сумма акциза составит 5250 руб.

Пример

Организация занимается оптовой торговлей ГСМ. По договору процессата она закупает сырую нефть, отдает в переработку, продает продукты переработки. Бухгалтерский учет количественно-качественных параметров выглядит следующим образом:

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Сырье и материалы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – получена от поставщика сырая нефть (без учета НДС);

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен НДС со стоимости приобретенной сырой нефти;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Кредит счета 51 «Расчетные счета» – оплачена поставщику стоимость сырой нефти;

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону»,

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет «сырье и материалы» – передана сырая нефть в переработку;

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 10 субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону» – отражена стоимость переработанной сырой нефти;

Дебет счета 20 «Основное производство»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена стоимость услуг по переработке сырой нефти;
Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен НДС со стоимости услуг по переработке сырой нефти;
Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – оплачены услуги по переработке сырой нефти;
Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,
Кредит счета 20 «Основное производство» – отражена стоимость продукции, изготовленной из сырой нефти (учет должен вестись по видам ГСМ).

Пример

ООО «Ямп» производит сигареты с фильтром на территории РФ. Ежемесячно выпускается 3000 штук сигарет.

Отпускная цена составляет 2 400 000 руб. на весь объем выпускаемой продукции.

Ставка акциза по данному товару специфическая и составляет 65 руб. за 1000 шт. и 8 %, но не менее 20 % от отпускной цены.

Сумма налога, уплачиваемая в бюджет за месяц:

195 000 руб. $(65 \times 3000) + 192 000$ руб. $(2\,400\,000 \times 8\%) = 387\,000$ руб.

Отпускная цена состоит из оптовой цены, а также суммы прибыли.

$2\,400\,000 \times 20\% = 480\,000$ руб. – величина 20-процентной доли в составе отпускной цены.

Так как величина акциза не должна быть меньше 20 % от отпускной цены, уплачивается 480 000 руб.

Федеральным законом от 26 июля 2006 г. № 134-ФЗ в ст. 200 Налогового кодекса РФ внесены изменения. С 2007 г. будут действовать вычеты, благодаря которым налогоплательщик сможет уменьшить сумму акциза. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров п. 2 ст. 200 Налогового кодекса РФ. При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного давальческого сырья при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на территорию России, выпущенного в свободное обращение, а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья при его производстве п. 3 ст. 200 Налогового кодекса РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства алкогольной продукции п. 4 ст. 200 Налогового кодекса РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них п. 5 ст. 200 Налогового кодекса РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции п. 11 ст. 200 Налогового кодекса РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции п. 12 ст. 200 Налогового кодекса

РФ. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации п. 13 ст. 200 Налогового кодекса РФ. Чтобы воспользоваться вычетами сумм акциза по этиловому спирту для производства виноматериалов, в налоговые органы предоставляют документы, отображающие необходимую информацию. Например, организации-налогоплательщики, имеющие право на вычет, согласно п. 2 ст. 200, предоставляют копии документов:

- 1) договора купли-продажи виноматериалов, заключенного производителем виноматериалов и производителем алкогольной продукции;
- 2) платежных документов с отметкой банка, подтверждающих оплату приобретенных виноматериалов;
- 3) товарно-транспортных накладных поставки виноматериалов, счет-фактур;
- 4) купажных актов;
- 5) акта списания виноматериалов в производство.

Вычеты сумм акциза производятся в части стоимости подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других подакцизных товаров. Налоговый вычет, связанный с возвратом товара от покупателя производится в полном объеме.

Пример

Налогоплательщик оприходовал денатурированный спирт с последующим использованием его в производстве неспиртосодержащей продукции. Для подтверждения акта использования вычета организация предоставляет в налоговую инспекцию следующие документы:

- 1) свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции;
- 2) копии договора с производителем денатурированного этилового спирта;
- 3) реестров счет-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта. Форма и порядок предоставления реестров в налоговые органы определяются Министерством финансов РФ;
- 4) накладной на внутреннее перемещение;
- 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика;
- 6) акта списания в производство.

Пример: налогоплательщик реализует денатурированный спирт другому лицу, имеющему свидетельство на производство безалкогольной неспиртосодержащей продукции из данного сырья. Продавец подакцизного товара имеет право на налоговый вычет. В налоговый орган предоставляются документы:

- 1) свидетельства на производство денатурированного этилового спирта;
- 2) копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- 3) реестров счет-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) денатурированного этилового спирта. Форма и порядок предоставления реестров в налоговые органы определяются Министерством финансов РФ. Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счет-фактур. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней со дня представления налоговой декларации в порядке, определяемом Министерством финансов РФ;
- 4) накладных на отпуск денатурированного этилового спирта;
- 5) актов приема-передачи денатурированного этилового спирта.

Пример

Организация на основе давальческого сырья (прямогогонный бензин) занимается производством нефтехимической продукции. В этом случае допускается предоставление в налоговый орган одного из перечисленных документов:

- 1) накладной на внутреннее перемещение;*
- 2) накладной на отпуск материалов на сторону;*
- 3) лимитно-заборной карты;*
- 4) акта приема-передачи сырья на переработку;*
- 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика;*
- 6) акта списания в производство.*

2.3. Единый социальный налог

Единый социальный налог (ЕСН) был введен налоговым законодательством в 2001 г. Он предназначался для начисления и распределения в государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Фонды обязательного медицинского страхования РФ.

Основной функцией ЕСН считалась мобилизация средств в этих фондах и дальнейшая реализация права граждан на пенсионное обеспечение, социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Для исчисления ЕСН была разработана регрессивная шкала ставок налога, т. е. с увеличением налоговой базы, налоговая ставка становится меньше.

Так, в 2001 г. для налогоплательщиков применялись ставки ЕСН:

1) до 100 000 руб. – 35,6 %, а именно:

- а) в Пенсионный фонд РФ – 28 %;
- б) Фонд социального страхования РФ – 4 %;
- в) ФФОМС – 0,2 %;
- г) ТФОМС – 3,4 %;

2) от 100 001 до 300 000 руб. – 35 600 руб. + 20 % с суммы, превышающей 100 000 руб.,

а именно:

- а) в Пенсионный фонд РФ – 28 000 руб. + 15,8 % с суммы, превышающей 100 000 руб.;
- б) в Фонд социального страхования РФ – 4000 руб. + 2,2 % с суммы, превышающей 100 000 руб.;
- в) ФФОМС – 200 руб. + 0,1 % с суммы, превышающей 100 000 руб.;
- г) ТФОМС – 3400 руб. + 1,9 % с суммы, превышающей 100 000 руб.

Сумма налога исчислялась налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определялась как процентная доля налоговой базы.

В настоящее время часть 2 Налогового кодекса РФ подверглась изменениям. В частности это коснулось ЕСН.

По-прежнему плательщиками ЕСН остались налоговые агенты, производящие выплаты, вознаграждения и расчет налога по ним за физических лиц. Это организации, индивидуальные предприниматели, члены крестьянских фермерских хозяйств. Плательщиками ЕСН признаются также индивидуальные предприниматели и адвокаты, для которых налоговая база рассчитывается исходя из доходов, полученных от предпринимательской деятельности за вычетом расходов на осуществляемой деятельности.

Если вознаграждения не включаются в налоговую базу по уменьшению налога на прибыль организаций, также выплаты не считаются объектом обложения ЕСН.

Пример

Индивидуальный предприниматель осуществляет производство и реализацию сельскохозяйственной продукции. Доходы от фермерского хозяйства он уменьшит на следующие расходы:

- 1) аренда техники производственного назначения;
- 2) закупка семян и удобрений;
- 3) оплата труда наемным работникам;
- 4) расходы на оплату других налогов, сборов.

В книге учета расходов и доходов предприниматель учитывает расходы и на соответствующую сумму, уменьшает доходную часть предпринимательской деятельности. Оставшаяся доля признается вознаграждением и подлежит налогообложению ЕСН.

От налогообложения единым социальным налогом освобождаются следующие суммы:

- 1) государственные пособия, пособия по временной нетрудоспособности, по уходу за больным ребенком, по безработице, беременности и родам;
- 2) компенсационные выплаты, связанные с:
 - а) возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - б) бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
 - в) оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
 - г) оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренингового процесса и участия в спортивных соревнованиях;
 - д) увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
 - е) возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
 - ж) трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
 - з) выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

Расходы организации на командировки работников не облагаются ЕСН. В частности, не подлежат налогообложению суточные (в пределах законодательно установленных норм), расходы до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, проезд к аэропорту (на вокзал), найм жилого помещения, сбор за выдачу заграничного паспорта, визы, комиссия по обмену валюты.

Согласно нормам возмещения расходов при направлении работников организации для выполнения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, за производство работ вахтовым методом, при выполнении работ вахтовым методом за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, за фактические дни нахождения в пути выплачивается надбавка за вахтовый метод работы взамен суточных:

- а) в районах Крайнего Севера – 75 % месячной ставки (оклада);
- б) в районах Европейского Севера, Сибири, Дальнего востока, Прикаспийского нефтегазового комплекса – 50 % месячной ставки (оклада);
- в) в других районах – 30 % месячной ставки (оклада).

В письме УМНС РФ по г. Москве от 9 сентября 2002 г. № 28–11/41574 разъясняется, что надбавки и компенсации за вахтовые работы рассматриваются как доплата, отличная от доплаты за командировки. Поэтому надбавки взамен суточных не распространяются по ст. 238 Налогового кодекса РФ и подлежат обложению ЕСН. При этом служебные поездки работников, носящие разъездной характер, не считаются командировками. Кроме этого надбавки за подвижно-разъездной характер работы не являются компенсационными выплатами согласно методическим рекомендациям по ЕСН. Надбавки начисляются в процентах к месячной тарифной ставке, окладу, которые учитываются в составе среднего заработка.

Однако если надбавки за вахтовый метод выплачиваются вместо суточных, то они считаются компенсационными выплатами, а значит не должны облагаться ЕСН (подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ). А в состав среднего заработка эти выплаты не входят;

- 3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

а) физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;

б) членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками – финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями – в пределах размеров, установленных законодательством РФ;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации – в течение пяти лет, начиная с года регистрации хозяйства;

6) доходы членов родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате традиционного промысла;

7) страховые платежи на обязательное страхование, на добровольное личное страхование более одного года, на медицинское обслуживание, на случаи смерти застрахованного лица, на утрату застрахованным лицом трудоспособности;

8) стоимость проезда работающих в районах Крайнего Севера к месту проведения отпуска и обратно;

9) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном конституцией, уставом субъекта Российской Федерации и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

10) стоимость форменной одежды и обмундирования, в том числе и для государственных служащих федеральной власти бесплатно (частично оплаченных);

11) льготный проезд.

Расходы по проезду должны компенсироваться работодателем в случае исполнения обязанностей работника, связанных с использованием городского транспорта. Здесь не имеется в виду проезд на работу и домой.

Организация издает нормативный акт, в котором определен перечень должностных лиц, не обеспеченных транспортом для исполнения трудовых функций. На основе такого документа компенсируется стоимость проездных документов.

Стоимость проезда не облагается ЕСН и не включается в формирование его базы в случаях:

а) оформляется авансовый отчет по расходам на проезд (должны прилагаться маршрутный лист, билет);

б) расходы на приобретение билетов не относят к уменьшению налоговой базы по налогу на прибыль (поэтому расходы на оплату проезда не являются объектом обложения ЕСН).

Бюджетные организации вправе издать нормативный акт, определяющий перечень сотрудников, не обеспеченных специальным транспортом для осуществления ими своих служебных обязанностей. Стоимость проездных билетов не должна облагаться ЕСН.

В случае выдачи работникам организации рабочей одежды ЕСН на ее стоимость начисляться не должна.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ стоимость выдаваемой специальной одежды освобождается от обложения ЕСН.

Это утверждение действует, в случае если такая одежда выдается по отраслевым нормам бесплатной выдачи форменной одежды, обуви, некоторых других средств индивидуальной защиты.

Следует отметить, стоимость бесплатно выданной работникам одежды не облагается ЕСН, если она не отнесена в расходы по уменьшению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Пример

Организация своим сотрудникам выдала мобильные телефоны. Установлен лимит на телефонные разговоры в пределах 300 руб. на телефон в месяц.

Приказом организации утверждены 5 сотрудников, имеющих право на пользование мобильной связью в служебных целях.

По итогам месяца мобильная компания выставила счет за предоставленные услуги:

- 1) счет 3008/110078794 (Иванов) – 150 руб.;*
- 2) счет 3008/110078769 (Петров) – 270 руб.;*
- 3) счет 3008/110078770 (Савелов) – 300 руб.;*
- 4) счет 3008/110078653 (Васин) – 374 руб.;*
- 5) счет 3008/110078654 (Семенов) – 0 руб.*

Затраты на оплату телефонных разговоров относятся на расходы в целях обложения прибыли организации.

Облагаются ЕСН суммы, направленные на оплату телефонных разговоров в пределах лимита.

Расходы на оплату связи квалифицируются как компенсация затрат, если телефонные разговоры обусловлены производственными целями.

В нашем примере сотрудник Васин вышел из общеустановленного лимита организации на сумму 74 руб. Эта сумма также не облагается ЕСН и не относится в расходы, уменьшающие налоговую базу по прибыли.

Организация вправе уменьшить доходную часть от своей деятельности на услуги мобильной связи в размере 794 руб.;

12) материальная помощь в размере 3000 руб. за счет бюджетных организаций, финансируемых из государственного бюджета;

13) вознаграждения физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договором;

14) налогоплательщики – индивидуальные предприниматели и адвокаты не уплачивают ЕСН в части зачисления в Фонд социального страхования;

15) выплаты органам исполнительной власти, обороны, внутренних дел, Государственной противопожарной службы, военным судам и др. также освобождаются от обложения ЕСН;

16) суммы содержания прокуроров, следователей, федеральных и мировых судей не облагаются ЕСН в части зачисления в федеральный бюджет.

При исчислении суммы единого социального налога для каждой категории налогоплательщиков применяется соответствующая ставка налогообложения. Налоговое законодательство дифференцирует 5 групп, к ним относятся:

- 1) организации, индивидуальные предприниматели, оплачивающие труд физическим лицам и исчисляющие ЕСН на вознаграждения;
- 2) сельскохозяйственные товаропроизводители, организации народных художественных промыслов и родовых семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;
- 3) резиденты технико-внедренческой экономической зоны.

Такой вид зон относится к статусу особых экономических зон. Помимо технико-внедренческой зоны выделяют промышленно-производственные зоны.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.