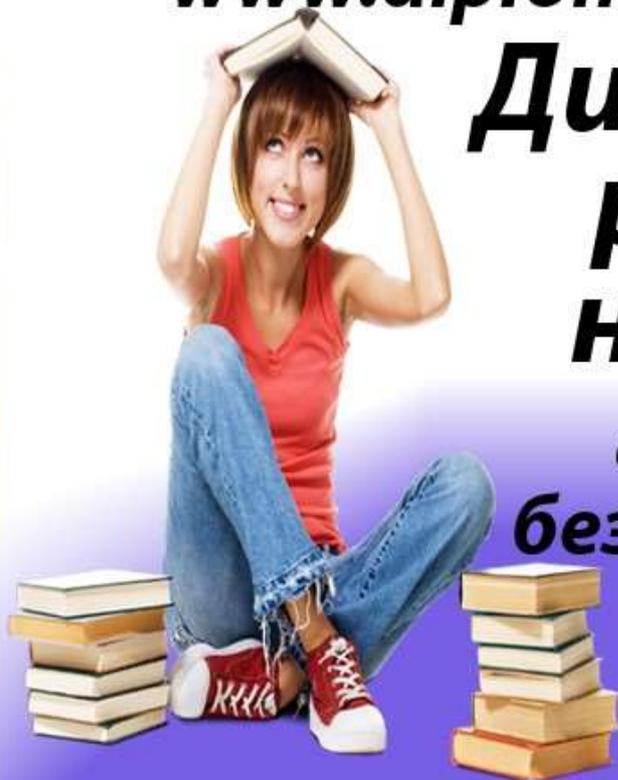


www.diplomstudent.net

Дипломные работы на заказ

от автора
без предоплаты



СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

- 1.1. Налоговое обязательство и его исполнение
 - 1.1.1. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов
 - 1.1.2. Обязанность банка по перечислению налогов и сборов
 - 1.1.3. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени
 - 1.1.4. Требование об уплате налога и сбора
 - 1.1.5. Взыскание налога, сбора, пени в принудительном порядке
 - 1.1.6. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации и ликвидации юридического лица
 - 1.1.7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам
 - 1.1.8. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов
 - 1.1.9. Изменение срока уплаты налогов
- 1.2. Ответственность за нарушение налоговых правонарушений

ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЕ СТИМУЛЫ ПО ФЕДЕРАЛЬНЫМ НАЛОГАМ, С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО С 2008 Г.

- 2.1. Налоговые стимулы по налогу на добавленную стоимость
 - 2.1.1. Освобождение от уплаты НДС по статье 145 Налогового кодекса РФ
 - 2.1.2. Налоговые льготы по НДС
 - 2.1.3. Предоплата по экспорту и операциям, освобожденным от обложения НДС
 - 2.1.4. Подтверждение ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг)
 - 2.1.5. Восстановление НДС
 - 2.1.6. Вычеты НДС
 - 2.1.7. Возмещение НДС
- 2.2. Налоговые стимулы по «Налогу на доходы физических лиц»
 - 2.2.1. Объект налогообложения НДФЛ
 - 2.2.2. НДФЛ с материальной выгоды по займам на строительство
 - 2.2.3. Доходы, не облагаемые налогом на доходы физических лиц
 - 2.2.4. Социальные налоговые вычеты
 - 2.2.5. Имущественные налоговые вычеты
- 2.3. «Единый социальный налог» и выплаты, не облагаемые ЕСН
- 2.4. «Налог на прибыль» и доходы, не облагаемые налогом на прибыль

ГЛАВА 3. ЛЬГОТЫ ПО РЕГИОНАЛЬНЫМ НАЛОГАМ И ПО СПЕЦИАЛЬНЫМ НАЛОГОВЫМ РЕЖИМАМ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ В 2008 Г.

- 3.1. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения и вычеты
- 3.2. Единый налог на вмененный доход и налоговые вычеты
- 3.3. Налог на имущество и льготы по налогу
- 3.4. «Земельный налог» и льготные ставки

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с Конституцией РФ (ст. 57) каждый налогоплательщик обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги и ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Согласно ч. 3 ст. 75 Конституции РФ система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом.

Основой функционирования налоговой системы Российской Федерации на современном этапе является НК РФ, в соответствии с которым законодательство Российской Федерации о налогах и сборах включает:

- 1) НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;
- 2) законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ;
- 3) нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Дополняют нормативную базу налогового законодательства Российской Федерации федеральные и региональные законы по отдельным налогам (например, налог на землю, налог на имущество предприятий и т.д.), инструкции ранее — Министерства по налогам и сборам Российской Федерации (МНС России), теперь — Федеральной налоговой службы (ФНС России), циркулярные письма, указания, телеграммы МНС России (ФНС России). Кроме того, сложилась обширная арбитражная практика по вопросам налогообложения. То есть нормативно-правовая база, регламентирующая налоговые правоотношения, достаточно велика, что, кстати, является существенным недостатком действующей системы налогообложения.

Все, что предусмотрено НК РФ, обязательно к исполнению. Все, что противоречит НК РФ, трактуется в пользу налогоплательщика. Можно признать любой нормативно-правовой акт не соответствующим НК РФ, если он изменяет или ограничивает права налогоплательщиков, запрещает им какие-либо действия (бездействие), разрешает или запрещает положения, установленные НК РФ.

В Налоговом кодексе Российской Федерации изложены следующие общие условия установления налогов и сборов: при введении налогов должны быть определены все элементы налогообложения; в необходимых случаях могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Курсовая работа рассматривает тему: «Налоговые стимулы, санкции и их влияние на финансовое состояние плательщика».

Санкции- это штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, стимулы- это различные виды льгот по уменьшению налогооблагаемой базы или освобождение от налога, которые соответственно отрицательно или положительно влияют на финансовое состояние налогоплательщиков (организаций, физических лиц, индивидуальных предпринимателей).

Целью курсовой работы является: рассмотреть особенности налоговых льгот и освобождение от налогообложения по отдельным видам налогов. Задачи работы: дать понятие налоговым санкциям и стимулам; рассмотреть ответственность за нарушение налоговых правонарушений; изучить налоговые стимулы по федеральным налогам; описать льготы по региональным налогам и по специальным налоговым режимам, с учетом изменений НК РФ.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

1.1. Налоговое обязательство и его исполнение

1.1.1. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

Обязанность по уплате налогов и сборов возникает у юридического или физического лица — индивидуального частного предпринимателя с момента его государственной регистрации, а также при наличии иных оснований, установленных НК РФ.

Обязанность по уплате конкретного налога и сбора возникает после их установления соответствующим законодательством.

Обязанность по уплате налога прекращается:

- с уплатой налога или сбора;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- со смертью налогоплательщика;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента принятия банком к исполнению платежного поручения на уплату налога при наличии на счете налогоплательщика достаточного количества денежных средств.

В случае неуплаты налога взыскание с организации производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено законодательством.

Несвоевременная уплата налогов и сборов рассматривается как использование налогоплательщиком бюджетных средств. В этой связи на него может быть возложена обязанность по уплате пени.

Таким образом, сумма пени уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора, независимо от применения других мер обеспечения и ответственности.[16; с.45]

1.1.2. Обязанность банка по перечислению налогов и сборов

В обязанности банка включено перечисление налоговых и других обязательных платежей в бюджет соответствующего уровня. В случае принятия к исполнению платежного поручения банк обязан в этот же или следующий за ним операционный день снять денежные средства с расчетного счета организации, перевести их на свой корреспондентский счет и перечислить по назначению.

В случае невыполнения или несвоевременного выполнения обязанностей по перечислению налоговых платежей банк несет ответственность, предусмотренную законодательством, в виде взыскания пени в размере 0,2% от неперечисленной суммы налоговых платежей за каждый день просрочки в исполнении платежного поручения.

В случае получения инкассового поручения о взыскании сумм в бюджеты всех уровней банк обязан осуществить данное взыскание в течение одного дня с рублевого счета налогоплательщика (с валютного — в течение двух дней).

1.1.3. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора, а также пени

В случае переплаты по налогам, пеням и штрафным санкциям или неправомерного взыскания налоговыми органами сумм налогов, пеней и штрафных санкций налогоплательщик имеет право осуществить зачет или возврат сумм излишне уплаченных или излишне

взысканных налогов.

Налоговый орган по месту учета налогоплательщика обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта.

Зачет осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа, которое выносится в течение пяти дней после получения соответствующего заявления от налогоплательщика.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить налогоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Результаты такой выверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

При зачете налогов межбюджетная дифференциация запрещена. К тому же налоговые органы имеют право самостоятельно производить зачет в случае наличия недоимки по одному налогу и переплаты по другому, проинформировав налогоплательщика о вынесенном решении не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате только при отсутствии недоимки по другим налогам. В случае несвоевременного возврата начисляются проценты исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Сумма излишне взысканного налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом не позднее одного месяца со дня принятия решения налоговым органом, а в случае вынесения судом решения о возврате излишне взысканных сумм — в течение одного месяца после вынесения такого решения.

Зачет или возврат производится в течение трех календарных лет со дня уплаты налога.

1.1.4.Требование об уплате налога и сбора

Требование об уплате налога — это направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. В случае привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и неуплаты им соответствующих налоговых санкций они также отражаются в предъявляемом требовании.

В требовании указываются меры, которые будут приняты в случае его неисполнения налогоплательщиком.

На каждую сумму налога, подлежащую внесению в бюджеты всех уровней на основании выставленного требования, обязательно должна быть ссылка на действующее законодательство.

Требование об уплате налога и сбора вручается представителю организации под расписку, а в случае уклонения от получения требования оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога и сбора должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога и его неуплаты налогоплательщиком и не позднее десяти дней после вынесения решения о взыскании налога.

1.1.5. Взыскание налога, сбора, пени в принудительном порядке

В случае неуплаты или неполной уплаты налога и (или) сбора в установленный срок эта обязанность исполняется принудительно:

- за счет средств налогоплательщика в банках (ст. 46 НК РФ);
- за счет имущества налогоплательщика (ст. 47 и 48 НК РФ).

В случае неуплаты налога, сбора, пени организацией в течение трех месяцев после наступления срока их уплаты налоговый орган выставляет ей требование об уплате налога, сбора, пени в соответствии со ст. 69 НК РФ, согласно которому налогоплательщик обязан погасить имеющуюся задолженность в течение 10 дней. Если налогоплательщик проигнорирует полученное требование, то налоговый орган выносит решение о принудительном взыскании суммы налога со счета налогоплательщика (инкассовое поручение). Данное решение выносится в течение 60 дней после окончания срока действия требования.

Взыскание налога, сбора, пени может производиться с рублевых и валютных счетов за исключением депозитного счета налогоплательщика, если не истек срок его действия.

Налоговый орган вправе произвести также взыскание налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента как юридического, так и физического лица.

1.1.6. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации и ликвидации юридического лица

Особым является случай исполнения обязанности по уплате налогов при ликвидации или реорганизации юридического лица (ст. 49 и 50 НК РФ).

При ликвидации организации обязанность по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов исполняется *ликвидационной комиссией*. Если денежных средств, в том числе полученных от реализации имущества, недостаточно, то остающаяся задолженность погашается *учредителями*.

В случае реорганизации юридического лица обязанность по уплате налогов, сборов, пени, а также штрафов за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации исполняется *правопреемником*.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов и расчетов с другими кредиторами определяется Гражданским кодексом Российской Федерации.

1.1.7. Списание безнадежных долгов по налогам и сборам

Недоимка, числящаяся за налогоплательщиком, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается *безнадежной* и списывается:

- по федеральным налогам и сборам — Правительством РФ;
- по региональным и местным налогам — соответственно исполнительными органами субъектов Российской Федерации, территориальными и местными исполнительными органами.

1.1.8. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов

Законодательством предусмотрены следующие способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налоговых платежей:

- залог имущества;
- поручительство;

- пеня;
- приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке;
- арест имущества.

Залог имущества и поручительство обеспечивают исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов в случае изменения сроков по их уплате (предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового или инвестиционного налогового кредита).

Договор залога и поручительства между налоговым органом и законодателем оформляется в соответствии с ГК РФ.

Предметом залога может выступать имущество, не являющееся предметом залога по другому договору и находящееся в собственности налогоплательщика либо третьего лица.

Пеня — сумма, выраженная в денежном эквиваленте, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты налогов или сборов в более поздние сроки по сравнению с установленными законодательством. Сумма пени начисляется за каждый календарный день просрочки платежа в бюджет соответствующего уровня, начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога (сбора).

Плательщиками пени признаются:

- налогоплательщики;
- плательщики сборов;
- налоговые агенты.

Пеня взимается за каждый день просрочки в процентах от суммы основного долга.

Ставка пени равна 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Принудительное взыскание пеней с юридических лиц производится в бесспорном порядке, с физических лиц — в судебном порядке.

Пени не начисляются:

- на штрафные санкции;
- на сумму уже начисленных пеней;
- на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в случае приостановки налоговым органом операции по счетам налогоплательщика;
- на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в случае наложения ареста на его имущество по решению суда или налогового органа.

Сумма пеней может быть взыскана в бесспорном порядке так же, как и сумма неуплаченного налога в случаях, предусмотренных налоговым законодательством.

Сумма пеней, превышающая неуплаченную сумму налога, может изыскиваться принудительно: с юридического лица — в бесспорном порядке, с физического лица — в судебном порядке.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке (кроме платежей в бюджет) применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора, а также в случае непредставления отчетности.

Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с ГК РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Рассматриваемая мера действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций до его отмены в течение неограниченного времени.

Арест имущества возможен только при наличии санкции прокурора. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) вырученных сумм *пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются*.

При этом следует иметь в виду, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения истекли три года (срок исковой давности), т.е. три налоговых периода.

При наличии нарушений по уплате налоговых платежей, кроме сумм собственно

неуплаченного налога и пеней, возмещению в бюджет подлежит *сумма штрафа*. Штраф является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. В случае отказа от его уплаты он не может быть взыскан в принудительном порядке.

1.1.9.Изменение срока уплаты налогов

Изменением срока уплаты налогов и сборов признается перенос установленного законодательством срока на более поздний, что равнозначно предоставлению налогоплательщику кредита на сумму, в отношении которой принимается решение бюджетных организаций разных уровней или внебюджетных фондов. При этом за пользование таким своеобразным кредитом предусматривается уплата процентов, как правило, более льготных по сравнению с процентами за коммерческие банковские кредиты.

Срок уплаты может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов за не уплаченную в срок сумму.

Срок уплаты налога не может быть изменен в случае:

- 1) возбуждения уголовного дела при наличии нарушений налогового законодательства;
- 2) рассмотрения дела о налоговом либо об административном правонарушении, связанном с несоблюдением законодательства о налогах;
- 3) достаточных оснований для предположений, что лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств либо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Изменение сроков уплаты налогов производится в виде:

- отсрочки;
- рассрочки;
- налогового кредита;
- инвестиционного налогового кредита, табл.1.1.

Таблица 1.1.

Виды изменения срока уплаты сроки уплаты налогов

Вид изменения срока уплаты налога	Срок предоставления
Отсрочка	От одного до шести месяцев
Рассрочка	От одного до шести месяцев
Налоговый кредит	От трех месяцев до одного года
Инвестиционный налоговый кредит	От одного года до пяти лет

Решение о предоставлении изменения срока уплаты налога принимают органы государственной власти в зависимости от своей компетенции.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена налогоплательщику при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

—форсмажорные обстоятельства (причинение налогоплательщику ущерба в результате

стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы);

—задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного налогоплательщиком государственного заказа;

—угроза банкротства в случае единовременной выплаты налогоплательщиком налога;

—имущественное положение налогоплательщика исключает возможность единовременной уплаты налога;

—производство носит сезонный характер.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена в связи со стихийным бедствием или в результате задержки финансирования из бюджета, то на сумму задолженности проценты *не начисляются*.

Если рассрочка или отсрочка по налоговым платежам предоставлена в связи с угрозой банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога, а также в связи с его имущественным положением, исключающим возможность единовременной уплаты налога, то на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной ставке рефинансирования ЦБ РФ.

Отсрочка или рассрочка предоставляется по одному или нескольким налогам.

Заявление о предоставлении отсрочки (рассрочки) подается в уполномоченный орган и рассматривается в течение одного месяца.

Решение направляется налогоплательщику в трехдневный срок. Законодательными актами субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления могут быть предусмотрены дополнительные основания предоставления отсрочки (рассрочки).

Налоговый кредит может быть предоставлен при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- стихийное бедствие;

- угроза банкротства в случае единовременной уплаты налога;

- задержка финансирования из бюджета или оплаты госзаказа.

Проценты на сумму задолженности начисляются исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ только в случае возможного банкротства налогоплательщика. В остальных случаях проценты по задолженности не начисляются.

Налоговый кредит предоставляется по одному или нескольким налогам.

Заявление о предоставлении налогового кредита подается в уполномоченный орган и рассматривается в течение одного месяца. Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения. После заключения договора его копия представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в течение пяти дней. [16; 47]

Инвестиционный налоговый кредит влечет за собой изменение срока уплаты налога, в течение которого организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогам с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Такой кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами. В данном случае максимально возможный кредит — 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией целевого

оборудования;

2) осуществление инновационной деятельности, в том числе создание и внедрение новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита принимается в течение одного месяца уполномоченным органом и в обязательном порядке согласуется с финансовыми органами.

Ставка процентов за пользование кредитом должна быть не менее — и не более — ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Прекращение действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита производится в случаях:

— уплаты налогоплательщиком всей суммы налога или сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока;

— нарушения условий предоставления отсрочки или рассрочки.

В последнем случае при досрочном прекращении отсрочки или рассрочки после получения соответствующего решения налогоплательщик должен уплатить недоплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

Действие договора о налоговом или об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если налогоплательщик нарушил условия договора о предоставлении инвестиционного налогового кредита, то он расторгается. При этом налогоплательщик обязан уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования ЦБ РФ.

1.2. Ответственность за нарушение налоговых правонарушений

Налоговым правонарушением признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность. Незнание законов не освобождает от ответственности.

В соответствии с законодательством Российской Федерации за совершение налогового правонарушения предусмотрены следующие виды ответственности:

- налоговая (финансовая) в соответствии с НК РФ (привлечение — в компетенции налоговых органов);

- уголовная в соответствии с Уголовным кодексом Российской Федерации (привлечение — в компетенции органов внутренних дел);

- административная в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (привлечение — в совместной компетенции налоговых органов и органов внутренних дел).

Запрещается повторное привлечение к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение не освобождает его от обязанности платить налог.

При этом лицо не может привлекаться к ответственности при наличии хотя бы одного из

следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица за совершение налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния с признаками налогового правонарушения физическим лицом, не достигшим 16 лет;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности.

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения (ст. 111), смягчающие и отягчающие ответственность за нее (ст. 112).

Обстоятельствами, исключающими привлечение к налоговой ответственности, признаются:

— совершение налогового правонарушения в связи с наступлением форсмажорных обстоятельств;

— совершение налогового правонарушения вследствие исполнения разъяснений налогового органа;

— совершение налогового правонарушения вследствие болезни или в состоянии аффекта.

К обстоятельствам, смягчающим налоговую ответственность, относятся нарушения, совершенные в период тяжелых личных обстоятельств, под угрозой и т.д., а к обстоятельством, отягчающим налоговую ответственность, относится привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в течение одного года. При наличии смягчающих обстоятельств налоговые санкции уменьшаются не менее чем в два раза, а при наличии отягчающих обстоятельств — увеличиваются в два раза. [12; с.62]

Срок исковой давности по привлечению к налоговой ответственности составляет три года, кроме привлечения к ответственности за неуплату или неполную уплату налога или за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Если штрафная санкция для индивидуального предпринимателя превышает 5000 руб., а для предприятия — 50 000 руб., то налогоплательщику вручается требование в соответствии со ст. 69 НК РФ. Если налогоплательщик в течение 10 дней не уплатил штрафные санкции, то налоговый орган имеет право их взыскать в судебном порядке, предложив перед этим налогоплательщику уплатить штраф добровольно. Также следует иметь в виду, что срок исковой давности по взысканию штрафных санкций — 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения, причем днем его обнаружения считается дата составления акта.

Если штрафная санкция для индивидуального предпринимателя менее 5000 руб., а для организации менее 50 000 руб. по каждому налогу за налоговый период, налоговый орган обязан предложить налогоплательщику уплатить штраф добровольно. При отказе налогоплательщика руководитель налогового органа принимает решение о взыскании налоговой санкции. В случае обжалования данного решения в вышестоящий налоговый орган или в суд его исполнение приостанавливается. В противном случае решение в течение пяти дней направляется судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве». В тот же срок копия указанного постановления направляется лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения. [16; с.65]

Налогоплательщики имеют право обжаловать акты, решения, требования и уведомления налоговых органов, если они нарушают их права, в вышестоящем налоговом органе или в суде, причем это можно сделать одновременно. При этом налогоплательщики — физические лица подают иски в суды общей юрисдикции, организации и индивидуальные предприниматели — в арбитражный суд.

В судебном порядке дела рассматриваются в соответствии с арбитражным

процессуальным законодательством Российской Федерации.

Жалобы (в том числе повторные) в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу подаются в письменной форме в течение трех месяцев с приложением обосновывающих их документов. О результатах рассмотрения жалобы налогоплательщику сообщается в трехдневный срок. В случае отзыва жалобы налогоплательщик не имеет права подавать повторную жалобу. Поданная жалоба рассматривается в течение одного месяца, и по итогам рассмотрения налоговый орган вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение;
- вынести решение по существу;
- полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия нижестоящих налоговых органов.

За совершение налогового правонарушения предусмотрена мера ответственности — налоговые санкции (ст. 114 НК РФ), устанавливаемые в следующих размерах (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Налоговая ответственность

Виды налоговых правонарушений	НК РФ	Штраф в размере
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	П. 1 ст. 116	5 тыс. руб.
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе свыше 90 дней	П. 2 ст. 116	10 тыс. руб.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	П. 1 ст. 117	10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев	П. 2 ст. 117	20% от доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней
Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии налогоплательщиком счета в банке	Ст. 118	5 тыс. руб.
Виды налоговых правонарушений	НКРФ	Штраф в размере

Непредставление налогоплательщиком или его законным представителем в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета при отсутствии признаков налогового правонарушения	П. 1 ст. 119	5% от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% от указанной суммы и не менее 100 руб.
Непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации	П. 2 ст. 119	30% от суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, и 10% от суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения	П. 1 ст. 120	5 тыс. руб.
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения	П. 2 ст. 120	15 тыс. руб.
Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода и повлекли занижение налоговой базы	П. 3 ст. 120	10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.
Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)	П. 1 ст. 122, ст. 123- для налоговых агентов	20% от неуплаченных сумм налога
Виды налоговых правонарушений	НКРФ	Штраф в размере
Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате умышленного занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)	П. 2 ст. 122	20% от неуплаченных сумм налога
Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	Ст. 125	10 тыс. руб.

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений для проведения процедур налогового контроля	П. 1 ст. 126	50 руб. за каждый непредставленный (несвоевременно представленный) документ
Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения	П. 2 ст. 126	5 тыс. руб.
Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля	Ст. 128	1 тыс. руб.
Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	Ст. 128	3 тыс. руб.
Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	П. 1 ст. 129	500 руб.
Виды налоговых правонарушений	НКРФ	Штраф в размере
Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	П. 2 ст. 129	1 тыс. руб.
Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица	П. 1 ст. 132	10 тыс. руб.
Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем	П. 2 ст. 132	20 тыс. руб.
Нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора	Ст. 133	Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки

<p>Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента их поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд)</p>	<p>Ст. 134</p>	<p>20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности</p>
<p>Неправомерное неисполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени</p>	<p>П. 1 ст. 135</p>	<p>Пени в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки</p>
<p>Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в банке находится инкассовое поручение налогового органа</p>	<p>П.2 ст.135</p>	<p>30% от поступившей в результате таких действий суммы</p>
<p>Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций и индивидуальных предпринимателей в установленный срок</p>	<p>П.1 ст.135.1</p>	<p>10 тыс. руб.</p>

ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЕ СТИМУЛЫ ПО ФЕДЕРАЛЬНЫМ НАЛОГАМ, С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО С 2008 Г.

2.1. Налоговые стимулы по налогу на добавленную стоимость

2.1.1. Освобождение от уплаты НДС по статье 145 Налогового кодекса РФ

Статья 145 Налогового кодекса РФ дает возможность при определенных условиях получить освобождение от обязанностей плательщика НДС на срок 12 календарных месяцев. При этом налогоплательщик вправе не представлять в инспекцию декларацию по НДС. Это подтвердил ВАС РФ в решении от 13 февраля 2003 г. № 10462/02. С таким подходом согласны и налоговики. В качестве примера можно привести письма УМНС России по г. Москве от 4 августа 2004 г. № 24-11/51163.

Первое. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила в совокупности 2 000 000 руб. (без учета НДС).

Второе. В соответствии с пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса РФ освобождением не вправе пользоваться налогоплательщики, реализующие подакцизные товары. Однако здесь следует учитывать мнение Конституционного Суда РФ, изложенное в определении от 10 ноября 2002 г. № 313-0. Судьи заявили, что норма пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса РФ не может служить основанием для отказа лицу, осуществляющему одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров, в предоставлении освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по операциям с неподакцизными товарами.

Обратите внимание: согласно пункту 3 статьи 145 Налогового кодекса РФ освобождение от обязанностей плательщика НДС не распространяется на случай ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Другими словами, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ импортеры должны уплачивать НДС по этим операциям, даже получив освобождение.

В соответствии с пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса РФ организация или предприниматель, претендующие на освобождение, должны представить в налоговую инспекцию по месту своего учета следующие документы:

- соответствующее письменное уведомление;
- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписку из книги продаж;
- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Документы представляются не позднее 20 числа месяца, начиная с которого налогоплательщик хочет воспользоваться освобождением. Форма утверждена приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342. [11; с.13]

Пункт 7 статьи 145 Налогового кодекса РФ позволяет перечислить документы лично или направить в налоговую инспекцию по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления считается шестой день со дня направления заказного письма. Поэтому отправить документы по почте вам следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

Добавим, что освобождение носит уведомительный, а не разрешительный характер. Изменения, внесенные в пункт б статьи 145 Налогового кодекса РФ Федеральным законом №

85-ФЗ, касаются организаций и индивидуальных предпринимателей, которые перешли с «упрощенки» на общий режим налогообложения.

2.1.2. Налоговые льготы по НДС

Налоговые льготы по НДС установлены статьей 149 Налогового кодекса РФ.

Перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем затрагивает реализацию (а также передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, выполнение работ и услуг на территории Российской Федерации социального обусловленного характера.

Реализация лома и отходов цветных металлов

Благодаря поправкам пункт 2 статьи 149 Налогового кодекса теперь дополнен подпунктом 25. Согласно ему с 2008 года не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации только лома и отходов цветных металлов.

Дело в том, что одновременно утрачивает силу подпункт 24 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, который гласит, что освобождаются от налогообложения операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов. И еще одно важное уточнение: в отличие от ранее действующего порядка теперь отказаться от льготы компании не могут. Ведь сейчас она прописана в пункте 2 статьи 149. Очевидно, законодатели решили, что проще льготировать реализацию цветмета, большая часть которого идет за границу на экспорт, чем возмещать НДС.

Отметим, что организациям, которые торгуют металлоломом, следует руководствоваться Федеральным законом от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», а также Правилами обращения с ломом и отходами цветных металлов, утвержденными постановлением Правительства РФ от 11 мая 2001 г. № 370.

В соответствии с пунктом 8 статьи 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату отгрузки товара. Значит, если организация реализовала металлолом в 2008 году, их реализация облагается НДС. Если же аванс за металлолом был получен в 2007 году, а право собственности на него передано покупателю в 2008 году, льготой пользоваться можно.

С аванса, который был получен за металлолом в 2007 году, был начислен и уплачен в бюджет НДС. Этот налог можно принять к вычету в 2008 году, если заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, уменьшив цену металлолома на сумму НДС. Тогда налог, поступивший с авансом, надо будет вернуть покупателю.

Передача некоторых исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также прав пользования этими результатами

Федеральный закон № 195-ФЗ установил льготы для компаний, которые занимаются инновационной деятельностью. Причем все эти изменения действуют с 1 января 2008 года. Так сказано в статье 3 Федерального закона от № 195-ФЗ.

Благодаря поправкам пункт 2 статьи 149 Налогового кодекса теперь дополнен подпунктом 26. Согласно ему с 2008 года не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, программ для электронных вычислительных машин, баз данных, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Отказаться от льготы компании, занимающиеся инновационным бизнесом, не смогут. Ведь она прописана в пункте 2 статьи 149- В соответствии с пунктом 8 статьи 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату реализации прав (программ и т. п.). Значит, если организация реализовала указанные инновационные продукты в 2008 году, их продажа облагается НДС. Если же аванс за такой продукт был получен в 2007 году, а право собственности на него передано покупателю в 2008 году, льготой пользоваться можно.

С аванса, который был получен за исключительные права в 2007 году, был начислен и уплачен в бюджет НДС. Этот налог можно принять к вычету в 2008 году, если заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, уменьшив цену, скажем, программы, на сумму НДС. Тогда налог, поступивший с авансом, надо будет вернуть покупателю.

Надо сказать, что до недавнего времени, вопрос о том, нужно ли платить налог на добавленную стоимость при передаче имущественных прав остается спорным. И хотя в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ передача указанных прав облагается НДС, порядок определения налоговой базы определен не для всех случаев.

Скажем, речь идет об уступке прав требования (скажем, передаче поставщиком права требовать оплаты товаров (работ, услуг) или иного денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)). Другой пример — передача поставщиком права требовать оплаты переданных по договору прав на объекты интеллектуальной собственности. Поскольку Налоговый кодекс РФ не определяет, как считать налог в этом случае, то действовать можно двумя способами. Первый — вообще не платить налог, сославшись на статью 17 части первой Налогового кодекса РФ. Второй способ: заплатить НДС с разницы между расходами на приобретение права (стоимостью доли) и доходами, полученными от передачи прав. С вступлением в силу поправок, споров больше не будет.

НИОКР, при выполнении которых можно не платить НДС

Изменениям подвергся и пункт 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Согласно новому подпункту 16.1 (введен Федеральным законом № 195-ФЗ) с 1 января 2008 года от НДС освобождается выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимых продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

До внесения изменений по НДС льготировались только те НИОКР, что выполнялись за счет средств бюджетов и специализированных фондов, а также учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров (подп. 16 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут, что их применение для себя невыгодно. Однако учтите, отказаться можно не от всех льгот, а только от

тех, что предусмотрены пунктом 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляет несколько видов льготированных операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в пункте 5 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных пунктами 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготированного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы.

Уступка прав требования по договорам займа и кредита

С 2008 года НДС можно будет не платить по операциям, которые связаны с уступкой прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров займа (в денежной форме) или кредитного договора или с исполнением заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки. Такая норма закреплена в подпункте 26 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Как и в предыдущем случае от данной льготы также можно отказаться.

Другие виды льгот

Не облагается НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения.

С 2008 года льготу смогут применять не только лечебно-производственные (трудовые) мастерские, но также государственные унитарные предприятия при указанных учреждениях.

Еще одно изменение внесено в подпункт 9 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Согласно указанному подпункту от налогообложения НДС освобождаются реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в подпункте 6 пункта 1 статьи 164 НК) Государственному фонду

драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней и сырья (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт, реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков).

2.1.3. Предоплата по экспорту и операциям, освобожденным от обложения НДС

Федеральным законом от 4 ноября 2007 г. № 255-ФЗ внесены поправки в статью 154 Налогового кодекса РФ. Пункт 1 указанной статьи изложен в новой редакции. Теперь в Налоговом кодексе РФ четко сказано, что в налоговую базу по НДС не включается предоплата, полученная продавцом по товарам, работам, услугам, которые:

- не подлежат налогообложению (освобождаемым от налогообложения);
- облагаются по налоговой ставке 0 процентов.

Надо сказать, что и до внесения поправок налоговики не возражали, что предоплата, полученная в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), освобождаемых от обложения НДС, этим налогом не облагается. В качестве примера можно привести письмо ФНС России от 8 февраля 2007 г. № ММ-6-03/90@.

Что касается экспортных авансов, то освобождение этих сумм от обложения НДС устанавливалось в пункте 9 статьи 154 Налогового кодекса РФ. Согласно ему «до момента определения налоговой базы с учетом особенностей, предусмотренных статьей 167 настоящего Кодекса, в налоговую базу не включаются суммы оплаты, частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с пунктом 1 статьи 164 настоящего Кодекса». Теперь пункт 9 указанной статьи отменен. Это означает, что с 2008 года предоплата по операциям, облагаемым по ставке НДС 0 процентов, вообще не включается в налоговую базу.

Поправки вступили в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (Федеральный закон № 255-ФЗ был опубликован в «Российской газете» 9 ноября 2007 года), но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по НДС. То есть изменения начнут (начали) действовать с 1 января 2008 года. [11; 25]

2.1.4. Подтверждение ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг)

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ НДС по ставке в размере 0 процентов облагаются работы и услуги, которые непосредственно связаны с производством и

реализацией экспортных товаров, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Кроме того, ставка 0 процентов распространяется на работы (услуги) по перевозке или транспортировке товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации и ввозимых на нее, оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте).

В действующей редакции Налогового кодекса РФ в отношении перечисленных выше работ и услуг действует общий порядок подтверждения права на применение ставки НДС 0 процентов. А именно: перевозчики должны представить в налоговую инспекцию документы, предусмотренные пунктом 4 статьи 165 Налогового кодекса РФ, в том числе декларацию с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающие вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Однако на практике перевозчики, оказывающие услуги, декларацию не составляют.

Так вот, вносимые поправки решают эту проблему. Дело в том, что Федеральный закон № 85-ФЗ дополнил пункт 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ двумя новыми подпунктами.

Подпункт 4 определяет, что организации, которые не подают в налоговую инспекцию ГТД для подтверждения налоговой ставки 0 процентов, должны собрать следующий пакет документов:

- контракт на выполнение работ (оказание услуг);
- выписки банка, подтверждающие поступление выручки на счет организации;
- копии транспортных, товаросопроводительных и других документов, которые подтверждают вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Указанные документы надо собрать не позднее 180 календарных дней, считая с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах.

А если организация не уложится в установленный срок, то должна будет в соответствии с пунктом 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ начислить НДС по ставке 18 процентов на дату отгрузки товаров. Если впоследствии все необходимые документы для подтверждения налоговой ставки 0 процентов будут собраны и представлены налоговикам, то уплаченные суммы налога будут возвращены в порядке, установленном статьей 176 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: указанные поправки распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2007 года. Об этом сказано в пункте 2 статьи 3 Федерального закона № 85-ФЗ.

Еще одни изменения в статью 164 Налогового кодекса РФ внесены Федеральным законом от 4 ноября 2007 г. № 255-ФЗ. Согласно поправкам уточнено, что ставка 0 процентов по НДС применяется при выполнении работ (оказании услуг) в сфере космической деятельности:

- с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности или из атмосферы Земли;
- по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве, в том числе с поверхности или из атмосферы Земли;
- подготовительные или вспомогательные (сопутствующие) на земные работы (услуги), которые технологически обусловлены и неразрывно связаны с работами (услугами), перечисленными выше.

Кроме того, ставка 0 процентов также применяется и при реализации космической техники, космических объектов, объектов космической инфраструктуры, подлежащих обязательной сертификации в соответствии с законодательством Российской Федерации. Кроме того, ука-

занный сертификат входит теперь в перечень документов, которые необходимо предоставлять, чтобы подтвердить нулевую ставку (подп. 4 п. 7 ст. 165 Налогового кодекса РФ).

2.1.5. Восстановление НДС

Пункт 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ определяет случай, когда суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

С 1 января 2008 года восстанавливать НДС придется при передаче имущества 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. Соответствующие изменения внесены в подпункт 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что в случаях, установленных пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ, передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. № 03-04-09/22).

Однако получающая сторона должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет (п. п. 5,8 Правил).

2.1.6. Вычеты НДС

Вычет НДС налоговыми агентами

Согласно пункту 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами.

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет.

Дело в том, что согласно статье 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на и учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваивается ИНН и КПП и выдается свидетельство установленного образца по форме 2401ИМД (приказ МНС России от 7 апреля 2000 №АП-3-06/124). Так вот при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

Налоговая база при таких операциях определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога. Причем определяется она отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Дело и в том, что иначе организации или предпринимателю не удастся правильно заполнить декларацию по НДС.

Сумму НДС с доходов иностранного лица определяют расчетным методом, используя ставки 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно статье 11 НК РФ определено как место государственной

регистрации.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В декларации заполняют титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента».

Добавим, что раздел 2 оформляется по каждому иностранному лицу (см. п. 23 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н).

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживающий банк нужно подать два платежных поручения - одну на сумму вознаграждения, другую на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия. До недавнего времени, если у иностранцев товары купили спецрежимники или лица, пользующиеся освобождением по НДС в соответствии со 145 статьей, то удержанный НДС к вычету они принять не могли. Даже, несмотря на то, что НДС как налоговые агенты они должны платить в бюджет.

Поправки устраняют эту несправедливость. Так, Федеральный закон №58-ФЗ дополнил пункт 5 статьи 171 Налогового кодекса РФ следующей нормой: «положения настоящего пункта распространяются на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с пунктом 2 статьи 161 Налогового кодекса РФ. То есть налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от его уплаты, могут с 2008 года принять налог к вычету на общих основаниях. Правда, после уплаты НДС в бюджет.

Порядок включения «входного» налога в расходы

Еще одно изменение внесено в статью 170 Налогового кодекса РФ. Согласно новому пункту 7 организации, которые не являются налогоплательщиками либо освобождены от такой обязанности, а также индивидуальные предприниматели вправе включать в расходы суммы налога, которые были исчислены и уплачены ими в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента в соответствии с пунктом 2 статьи 161 Налогового кодекса РФ. Сделать это можно в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа от них, изменения условий либо расторжения соответствующих договоров и возврата сумм авансовых платежей.

Вычет НДС при расчетах собственным имуществом

Пожалуй, самое важное изменение, внесенное Федеральным законом № 255-ФЗ, касается вычета НДС по товарообменным операциям, при взаимозачетах и расчетах с использованием ценных бумаг. Напомним: пункт 4 статьи 168 Налогового кодекса РФ требует от покупателя при неденежных формах расчетов уплачивать предъявленную продавцом сумму НДС отдельным платежным поручением.

Так вот, согласно поправкам, при использовании налогоплательщиками в расчетах собственного имущества вычету подлежат фактически уплаченные суммы НДС в случаях и в

порядке, предусмотренных пунктом 4 статьи 168 Налогового кодекса РФ. То есть теперь право на вычет НДС при расчетах собственным имуществом возникает только после перечисления суммы налога отдельным платежным поручением.

Кроме того, в старой редакции пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ говорилось, что при использовании в расчетах собственного имущества сумма НДС, которую можно принять к вычету, определяются исходя из балансовой стоимости переданного в счет оплаты имущества. А в платежном поручении на перечисление налога сумма НДС указывается исходя из цены приобретаемых товаров (работ, услуг). То есть на практике возможна ситуация, когда сумма налога, принимаемая к вычету, и та, которая указана в платежке, не совпадают. Поправки устраняют эту недоработку законодателей: вычету подлежит тот НДС, что перечисляется отдельным платежным поручением.

Указанные нововведения вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования Федерального закона № 255-ФЗ (опубликован в «Российской газете» 9 ноября 2007 года), но не ранее 1-го числа очередного налогового периода. То есть с 1 января 2008 года.

2.1.7. Возмещение НДС

Согласно статье 176 Налогового кодекса РФ, после того, как организация подала в налоговую инспекцию декларацию, в которой заявила возмещение НДС, проводится камеральная проверка. Причем в данном случае надо руководствоваться статьей 88 Налогового кодекса РФ. То есть действует тут общий порядок камеральная проверка декларации не может превышать трех месяцев, считая со дня подачи ее налогоплательщиком. Напомним, что согласно пункту 5 статьи 174 Налогового кодекса РФ организация обязана подать декларацию не позднее 1-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором был уплачен налог, заявленный к возмещению.

По окончании проверки в течение семи дней налоговики обязаны принять решение о возмещении НДС, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

2.2. Налоговые стимулы по «Налогу на доходы физических лиц»

2.2.1. Объект налогообложения НДФЛ

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный и налогоплательщиками:

- от источников в России и за ее пределами - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в России - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объекты: дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации. Определение дивиденда, используемое в целях налогообложения, приведено в статье 43 Налогового кодекса РФ. Так, дивидендом признается «любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по

принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации».

Федеральный закон № 216-ФЗ уточнил объект налогообложения. Согласно обновленной редакции подпункта 1 пункта 1 статьи 208 Налогового кодекса РФ с 2008 года НДФЛ будут облагаться дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации.

2.2. 2.НДФЛ с материальной выгоды по займам на строительство

Материальная выгода - сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) от организаций или индивидуальных предпринимателей средств на льготных условиях -определяется следующим образом:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При определении суммы материальной выгоды применяется ставка рефинансирования Центрального банка РФ, установленная на дату получения заемных (кредитных) средств, независимо от того, менялась ли она в течение срока пользования этими средствами.

Налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется в день уплаты процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (но не реже чем один раз в календарный год).

Материальная выгода определяется только в том случае, если заемные средства получены по договору займа или кредита.

Так материальная выгода, полученная в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты, НДФЛ не облагается. Федеральный закон № 216-ФЗ уточнил, что речь идет о банковских картах. Кроме того с 2008 года не надо удерживать налог с материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или (долей) в них. При условии, что налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ. В настоящее время такая материальная выгода облагается по ставке 13 процентов.

Налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме, при этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

материальная выгода не определяется в следующих случаях:

- если заемные средства получены налогоплательщиком от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

- при заключении налогоплательщиком договора коммерческого кредита, определяемого статьей 823 Гражданского кодекса РФ, либо договора приобретения товара в кредит или рассрочку;

- в случае несвоевременного возврата работником организации выданных ему ранее подотчетных сумм.

Аргументируем последнее утверждение.

Работники, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Такой порядок устанавливает пункт 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. № 40.

Следовательно, несвоевременный возврат денег подотчетным лицом в кассу организации является нарушением Порядка ведения кассовых операций. Однако никакого наказания за это нарушение действующее законодательство не предусматривает.

Кроме того, приказом руководителя организации может быть установлен любой срок, на который выдаются деньги под отчет, например, 60 или 90 дней. Это позволит не только избежать нарушения кассовой дисциплины, но и претензий налоговиков. Однако в любом случае материальная выгода у работника не возникает.

Даже если полученные под отчет деньги работник в установленный срок не вернул, к нему не переходит право собственности на них. Следовательно, не возвращенные в срок денежные средства не являются доходом подотчетного лица. (Такой доход может возникнуть только в том случае, если не возвращенные в срок денежные средства будут списаны с работника за счет средств организации.)

Не возникает в этом случае и материальной выгоды. Как уже было указано выше, договор займа должен быть заключен в письменной форме. При выдаче же денег под отчет такой договор не заключается, и заемные отношения между организацией и работником отсутствуют. Поэтому нет оснований исчислять материальную выгоду в виде экономии на процентах. У работника лишь образуется задолженность по возврату полученных от организации под отчет денежных средств.

2.2.3. Доходы, не облагаемые налогом на доходы физических лиц

Максимальный размер суточных, не облагаемых НДФЛ

Согласно Налоговому кодексу РФ, налог на доходы физических нужно удерживать с суточных, не превышающих «норм, установленных в соответствии с действующим законодательством», Федеральный закон № 216-ФЗ установил максимальный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ. Для командировок по России он будет удерживать НДФЛ с суточных, величина которых не превышает 700 руб. в день, для командировок за рубеж лимит составляет не 2500 руб. Соответствующие поправки внесены в пункт 3 статьи 217 Налогового кодекса РФ и действуют они с 1 января 2008 года.

Налог на доходы физических лиц по-прежнему можно не удерживать со всей суммы суточных, которые установлены в организации в соответствии со статьей 168 Трудового кодекса РФ. При этом их размер не имеет значения.

Материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными действиями и другими чрезвычайными обстоятельствами

Федеральный закон № 216-ФЗ расширил перечень выплат, относящихся к единовременной

материальной помощи, не облагаемой НДФЛ.

Другими словами, с 2008 года не будут облагаться НДФЛ выплаты не только пострадавшим, но и членам их семей. При этом источник выплат значения не имеет. Также необязательным условием с 2008 г. является решение властей о выплате такой помощи.

С 2006 г. также не надо будет платить НДФЛ с материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации.

2.2.4. Социальные налоговые вычеты

Порядок предоставления социальных налоговых вычетов регулируется статьей 219 Налогового кодекса РФ. Закон предусматривает следующие виды налоговых вычетов:

- на благотворительность;
- на лечение или покупку медицинской страховки;
- на обучение.

С 2007 года можно будет получить социальный вычет в отношении страховых взносов, которые уплачены в налоговом периоде по договорам негосударственного пенсионного страхования. Такие изменения внесены в пункт 1 статьи 219 Налогового кодекса РФ Федеральным законом № 216-ФЗ.

Кроме того, максимальный размер социального налогового вычета в совокупности по всем основаниям не может превышать 100 тыс. руб. Исключение составляют расходы на обучение детей, дорогостоящее лечение и затраты на благотворительность.

2.2.5. Имущественные налоговые вычеты **Вычет на приобретение нового жилья**

Если налогоплательщик приобрел или построил жилье, он может уменьшить свой налогооблагаемый доход на потраченные суммы. Иными словами - получить имущественный вычет. Максимальная сумма вычета - 1 000 000 руб.

Обратим внимание на следующие важные моменты.

1. Имущественный налоговый вычет можно применить только к тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов.

2. Потраченные на покупку квартиры или комнаты деньги уменьшат доходы только в том случае, если жилье находится в вашей собственности.

3. Если квартира, комната или жилой дом принадлежат нескольким лицам, их стоимость уменьшает доход каждого владельца в соответствии с их долей собственности. При этом максимальный размер вычета по одному объекту не может превышать 1 000 000 рублей, даже если на вычет претендуют несколько человек. Правомерность такой позиции подтвердил и Конституционный Суд РФ в определении от 10 марта 2005 г. № 63-0.

Сумма вычета и порядок его предоставления зависят от вида имущества, которое было продано:

- жилой дом, квартира, дача, садовый домик, земельный участок;
- прочее имущество (кроме ценных бумаг);
- ценные бумаги.

Вычет при продаже жилого дома, квартиры, дачи, садового домика, земельного участка

Здесь возможны два варианта.

Первый вариант. Налогоплательщик продал жилой дом, квартиру, дачу, садовый домик или земельный участок, которые были у него в собственности не менее 5 лет. Тогда налог платить вообще не нужно - сумма вычета равна полученному доходу.

Второй вариант. Проданный жилой дом (квартира, дача, садовый домик, земельный участок) был в собственности налогоплательщика менее 5 лет. Тогда есть выбор:

- уменьшить налогооблагаемый доход на 1 000 000 руб. (или на сумму, равную доходу, если она меньше 1 000 000 руб.),
- уменьшить доходы на сумму документально, подтвержденных расходов, связанных с продажей.

Согласно статье 220 Налогового кодекса РФ для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик при покупке квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме представляет:

- договор о приобретении квартиры, комнаты, доли (долей) в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме;
- акт о передаче квартиры, комнаты, доли (долей) в них налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру, комнату или долю (доли) в них.

Федеральный закон № 216-ФЗ уточнил, что при уступке права требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования или иному договору, который связан с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов. Эти поправки распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2007 года. Напомним: до внесения изменений получить вычет до того, как оформлено право собственности на жилье, было невозможно. [13; С.237]

2.3. «Единый социальный налог» и выплаты , не облагаемые ЕСН

Плательщики ЕСН

Поправки уточнили норму о том, что считать объектом налогообложения ЕСН у крестьянских (фермерских) хозяйств. Напомним: согласно пункту 2 статьи 236 Налогового кодекса РФ: для расчета соц-налога из дохода налогоплательщиков - членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

А согласно пункту 2 статьи 11 части первой Налогового кодекса РФ к индивидуальным предпринимателям относятся только главы крестьянских (фермерских) хозяйств, а не все их члены.

Поправки устраняют эту неточность. Согласно обновленной редакции статьи 236 Кодекса объект налогообложения возникает только у глав крестьянских (фермерских) хозяйств. В связи с этим претерпел изменения и подпункт 5 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ. Изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года (ст. 4 Федерального закона № 216-ФЗ).

Выплаты, не облагаемые ЕСН

Федеральный закон № 216-ФЗ внес изменения в перечень выплат, которые облагаются единым социальным налогом. Так, в обновленной редакции пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ сказано, что не признаются объектом налогообложения:

- выплаты в пользу физических лиц - иностранных граждан и лиц без гражданства по трудовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за пределами территории РФ;
- вознаграждения в пользу физических лиц - иностранных граждан и лиц без гражданства в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории РФ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Указанные поправки распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

До внесения изменений чиновники настаивали, что в указанных ситуациях социальный налог платить нужно.

Скажем, чиновники столичного УФНС России в письме от 9 ноября 2006 г. № 21-18/661, отвечая на вопрос, кто является плательщиком ЕСН (головная организация или заграничный филиал) с выплат работникам, которые исполняют свои трудовые обязанности согласно трудовому договору, заявил следующее.

В соответствии со статьей 235 Налогового кодекса РФ плательщиками ЕСН признаются, в частности, организации, производящие выплаты физическим лицам.

Согласно статье 11 Налогового кодекса РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные на основании законодательства иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (иностранная организация).

В соответствии со статьей 48 Гражданского кодекса РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное

имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

На основании статьи 55 Гражданского кодекса РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

В пункте 3 статьи 55 Гражданского кодекса РФ установлено, что представительства и филиалы российских организаций не являются юридическими лицами.

На основании статьи 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для организаций (российских и иностранных) признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц (в том числе иностранных граждан и лиц без гражданства) по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Таким образом, если российская организация осуществляет деятельность за пределами РФ

через филиал или представительство, она (самостоятельно, но не филиал или представительство) является плательщиком ЕСН по всему объему выплат физическим лицам (российским и иностранным гражданам), исполняющим свои трудовые обязанности в соответствии с заключенными трудовыми договорами.

Следовательно, обязанности по уплате ЕСН (авансовых платежей по ЕСН), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций исполняет головная организация по месту своего нахождения.

Претерпел изменения и подпункт 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ. Согласно новой редакции, вступающей в силу с 2008 года, не будет облагаться ЕСН компенсация расходов физического лица, связанных с выполнением услуг по договорам гражданско-правового характера. Напомним: согласно статьям 709 и 783 Гражданского кодекса РФ в оплату услуг по договору включается не только вознаграждение, но и компенсация затрат исполнителя.

Надо сказать, что и сейчас представители главного финансового ведомства и арбитражные суды придерживаются той точки зрения, что указанные компенсации расходов не облагаются соцналогом (см. например, письмо Минфина России от 14 июля 2006 г. № 03-05-02-04/189, информационное письмо ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106, постановление Президиума ВАС РФ от 18 августа 2005 г. № 1443/05). [11; С.76]

Льгота по ЕСН в отношении выплат в пользу инвалидов

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющегося инвалидом I, II или III группы.

Поправки, внесенные Федеральным законом № 216-ФЗ в подпункт 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ распространяют действие льготы на налогоплательщиков-работодателей, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 235 настоящего Налогового кодекса РФ. К их числу относятся индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

2.4. «Налог на прибыль» и доходы, не облагаемые налогом на прибыль

Суммы НДС, подлежащие вычету у организации, получающей имущество в качестве вклада в уставный капитал

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов нужно восстановить НДС (п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ). Однако получающая сторона вправе принять данные суммы налога к вычету (п. 11 ст. 171 Налогового кодекса РФ) и должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет.

Федеральный закон № 216-ФЗ вводит новый подпункт 3.1 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ. Согласно ему принятые в данном случае к вычету суммы НДС получающая организация не должна учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль.

Списанная задолженность перед внебюджетными фондами

Подпункт 21 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ гласит: не включаются в доходы при расчете налоговой базы суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ.

А вот что касается списанной задолженности перед государственными внебюджетными фондами, то она здесь не упомянута. Это позволяло чиновникам требовать заплатить с сумм списанной задолженности налог на прибыль (см. письма Минфина России от 20 апреля 2007 г. № 03-03-04/2, ФНС России от 7 августа 2006 г. № 02-1-08/159@). Однако налоговиков не поддерживали судьи. В качестве примера можно привести постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22 мая 2007 г. по делу № А29-6685/2006А, ФАС Уральского округа от 15 мая 2007 г. по делу № Ф09-3648/07-СЗ, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 апреля 2007 г. по делу № А19-17733/06-Ф02-1809/07. Во всех этих делах судьи приходили к выводу, что внебюджетные фонды входят в бюджетную систему РФ, в том числе и в целях налогообложения. Поэтому списанная задолженность перед внебюджетными фондами в состав доходов не включается.

Поправки, внесенные Федеральным законом № 216-ФЗ, устраняют недоработку законодателей и позволяют не учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль списанную задолженность организации по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов. При этом действие поправок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года (п. 3 ст. 4 Федерального закона № 216-ФЗ). То есть, если компания учитывала списанную задолженность в составе налогооблагаемых доходов, она может подать уточненные декларации за 2005-2006 годы, исключив из состава внереализационных доходов списанную задолженность перед внебюджетными фондами.

Отчисления на формирование резерва на ремонт общего имущества ТСЖ или ЖСК

Товарищества собственников жилья, жилищные, садоводческие, садово-огородные, гаражно-строительные, жилищно-строительные и иные специализированные потребительские кооперативы за счет

взносов своих членов могут формировать резерв для проведения ремонта общего имущества, в том числе капитального.

Данные целевые поступления не учитываются при расчете налога на прибыль на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса РФ. Действие этой поправки распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2007 года (п. 5 ст. 4 Федерального закона № 216-ФЗ). Следовательно, ТСЖ и ЖСК при составлении в 2008 г. налоговой декларации за 2007 год вправе исключить данные доходы из налоговой базы.

Перечень фондов поддержки научной (научно-технической) деятельности

Обновленная редакция подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ гласит:

не учитывают при налогообложении прибыли доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов

(расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде средств, полученных из:

- Российского фонда фундаментальных исследований;
- Российского фонда технологического развития;
- Российского гуманитарного научного фонда;
- Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере;
- Федерального фонда производственных инноваций.

Федеральным законом № 195-ФЗ с 1 января 2008 года расширен перечень фондов поддержки научной (научно-технической) деятельности, поступления из которых признаются целевым финансированием. В доходы не включают средства, полученные из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», по перечню, утверждаемому Правительством РФ¹.

Понижающие коэффициенты амортизации для дорогостоящих автомобилей и микроавтобусов

В соответствии с пунктом 9 статьи 259 Налогового кодекса РФ по легковому автотранспорту, стоимость которого более чем 300 000 руб., и микроавтобусом, стоимость которого более 400 000 руб. (первоначальная), норма амортизации будет исчисляться с пониженным коэффициентом, равным 0,5. Другими словами, такой автотранспорт списывается в два раза медленнее, так как срок начисления амортизации увеличивается вдвое.

С 1 января 2008 года понижающий коэффициент 0,5 будет применяться к легковым автомобилям первоначальной стоимостью до 600 тыс. руб., а к пассажирским микроавтобусам - до 800 тыс. руб. По автотранспорту с меньшей первоначальной стоимостью амортизация будет начисляться в общем порядке. В настоящее время понижающий коэффициент применяется к легковым автомобилями и микроавтобусам с первоначальной стоимостью более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб. соответственно.

И тут возникает резонный вопрос: а как быть с автотранспортом, по которому начали начислять амортизацию до 2008 года, и стоимость которого колеблется в пределах свыше 300 000 до 600 000 руб. для автомобилей и свыше 400 000 руб. до 800 000 руб. для

¹ Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», по перечню, утверждаемому Правительством РФ//СЗ РФ. М. ИНФРА, 2008г.

микроавтобусов? И тут Федеральный закон № 216-ФЗ снова не содержит никаких переходных положений. По мнению автора, по такому автотранспорту нужно прекратить применять понижающий коэффициент. Во-первых, глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит никаких ограничений, согласно которым специальные коэффициенты должны применяться с момента ввода основного средства в эксплуатацию и до полного списания стоимости имущества. Во-вторых, пункт 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ определяет, что запрещено менять только метод начисления амортизации. А в данном случае метод остается тем же, просто к норме амортизации не применяют больше понижающий коэффициент. Да и норма амортизации, определенная исходя из срока службы, не меняется. Правда, не исключено, что налоговики не согласятся с таким подходом и решат, что изменения распространяются только на тот дорогостоящий автотранспорт, что амортизируется с января 2008 года. Тогда судебных разбирательств не избежать.

Повышающий коэффициент по основным средствам, используемым в научно-технической деятельности

Федеральный закон № 195-ФЗ дополнил пункт 7 статьи 259 Налогового кодекса РФ новым абзацем. Поправки вступили в силу с 1 января 2008 года. Благодаря изменениям, организации, которые работают в инновационной деятельности, вправе амортизировать основные средства, которые используются только в научно-технической деятельности в ускоренном порядке. То есть норма амортизации по такому имуществу умножается на повышающий коэффициент. Размер коэффициента не может превышать 3, а конкретное его значение устанавливает сама организация в учетной политике для целей налогообложения (п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Амортизационная премия

Статья 259 Налогового кодекса РФ предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10 процентов стоимости - это право организации, а не обязанность. То есть организация сама решает, списывать ей 10 процентов от стоимости основных средств единовременно или амортизировать полную стоимость новых объектов. Между тем, в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

Тут хотелось бы затронуть вот какой вопрос, который часто задают бухгалтеры. Речь идет о том, может ли единовременное списание до 10 процентов первоначальной стоимости основного средства применять только в отношении отдельных объектов основных средств? Минфин в письме от 13 марта 2006 г. № 03-03-04/1/219 отвечает на этот вопрос отрицательно. По мнению чиновников, фирма должна списывать часть стоимости всех новых основных средств или не использовать такую возможность вовсе. То есть воспользоваться предоставленным правом в отношении отдельных групп основных средств нельзя. В приказе об учетной политике организация должна указать о том, будет она списывать часть стоимости основных средств или нет. Кроме того, тут же определяют процент списания. Ведь 10 процентов - это максимальная величина.

Такая трактовка чиновников пункта 1.1 статьи 259 Налогового кодекса РФ представляется расширительной и ущемляет права налогоплательщиков. Налоговое законодательство, предоставляя налогоплательщику право выбирать, воспользоваться возможностью списать до

10 процентов стоимости основного средства или нет, не уточняет, как использовать это право: в отношении всех своих новых объектов или только части из них. А раз так, то никто не мешает налогоплательщику прописать в учетной политике для целей налогообложения, что амортизационная премия будет использоваться только по определенным группам основных средств. Скажем, дорогостоящих.

До 10 процентов стоимости купленного объекта основных средств списывают в месяце, следующем за месяцем ввода этого объекта в эксплуатацию. Амортизация также начинает начисляться в этом же месяце. Получается, что в первый месяц после ввода объекта в эксплуатацию на расходы будут списаны до 10 процентов стоимости основных средств и ежемесячная сумма амортизации. Понятно, что в последующем при расчете ежемесячной суммы амортизационных отчислений величина списанной единовременно суммы в первоначальной стоимости уже не учитывается. Такой вывод можно сделать из пункта 2 статьи 259 Налогового кодекса РФ. Согласны с этим и чиновники из Минфина России (см., например, письмо от 11 октября 2005 г. № 03-03-04/2/76). Кстати, списание единовременной части стоимости основного средства никак не влияет на сроки полезного использования.

С 1 января 2008 года в пункте 3 статьи 272 Налогового кодекса РФ четко указано, что амортизационная премия является косвенным расходом, то есть списывается на расходы сразу в момент начисления. Надо сказать, что и сейчас чиновники признают, что амортизационная премия это косвенный расход. Даже если в учетной политике предусмотрено обратное. То есть суммы начисленной амортизации и амортизационная премия - это разные виды расходов (см., например, письмо Минфина России от 28 сентября 2006 г. № 03-03-02/230). С нового года указанное разъяснение станет нормой закона.

Сельскохозяйственные производители, имеющие право на льготу по налогу на прибыль

Федеральный закон № 216-ФЗ внес также изменения в статью 2.1 Федерального закона от 6 июня 2001 г. № 110-ФЗ. Напомним: указанная статья устанавливает льготные ставки налога на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Эти ставки применяются в отношении деятельности, связанной с реализацией произведенной (а также произведенной и самостоятельно переработанной) сельскохозяйственной продукции.

Поправки уточняют, что пользоваться льготными ставками могут только те организации, которые могут признаваться сельскохозяйственными товаропроизводителями. Для целей налогообложения понятие «сельскохозяйственные товаропроизводители» приведено в статье 346.2 Налогового кодекса РФ.

В настоящее время Минфин России (см., например, письмо от 3 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/77) придерживается мнения, что для целей налогообложения прибыли следует применять понятие «сельскохозяйственные товаропроизводители», приведенное в Федеральном законе от 8 декабря 1995 г. «О сельскохозяйственной кооперации»¹. Согласно статье 1 упомянутого закона для признания организации сельскохозяйственным товаропроизводителем необходимо, в частности, чтобы стоимость производимой сельхозпродукции составляла более 50 процентов от стоимости общего объема производимой продукции. Для целей же ЕСХН основное условие - доля дохода от реализации произведенной сельхозпродукции должна составлять в общем объеме дохода от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 процентов. Получается, что с 1 января 2008 года перечень организаций, которые вправе использовать льготные ставки налога на прибыль, сократится.

¹ Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. «О сельскохозяйственной кооперации»//Новый СЗ РФ. М. Норма, 2008 г.

Добавим, что ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 процентов и в 2008 году. Соответствующие изменения были внесены Федеральным законом от 29 ноября 2007 г. № 280-ФЗ в Федеральный закон от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ.

ГЛАВА 3. ЛЬГОТЫ ПО РЕГИОНАЛЬНЫМ НАЛОГАМ И ПО СПЕЦИАЛЬНЫМ НАЛОГОВЫМ РЕЖИМАМ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ В 2008 Г.

3.1. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения и вычеты

Порядок признания доходов и расходов в переходный период

Федеральный закон № 85-ФЗ внес изменения и в статью 346.25 Налогового кодекса РФ. В упомянутой статье предусмотрены правила для тех фирм, которые будут определять облагаемую налогом прибыль по методу начисления. После перехода они должны учесть в составе доходов выручку, поступившую от покупателей за реализацию товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав в период применения «упрощенки». Поправки уточнили, что речь идет о товарах (работах, услугах, имущественных правах), которые не оплачены до даты перехода на общий режим.

Аналогичное правило действует и в отношении расходов. То есть, расплачиваясь за товар, полученный еще при «упрощенке», организация уменьшает доходы, облагаемые налогом на прибыль. Дело в том, что согласно новой редакции статьи 346.25 Налогового кодекса РФ «признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения упрощенной системы налогообложения товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено главой 25 настоящего Кодекса».

Четко теперь прописан и период, когда признаются доходы и расходы. Напомним: в действующей редакции статьи 346.25 Налогового кодекса говорится: доходы и расходы признаются на дату перехода с упрощенной системы налогообложения на обычный режим. Обновленная редакция пункта 2 статьи 346.25 Налогового кодекса РФ уточняет: доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

То, что в 2008 году закреплено в Налоговом кодексе РФ, чиновники разъясняют и сейчас. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 30 ноября 2006 г. № 03-11-04/2/252.

Для тех фирм, которые переходят с упрощенной системы на кассовый метод исчисления налога на прибыль, особых указаний Налоговый кодекс не содержит. Поскольку правила определения доходов и расходов в данном случае схожи.

Поправки претерпел и пункт 3 статьи 346.25 Налогового кодекса РФ. Согласно ему, после того, как предприятие возвращается с «упрощенки» на общую систему налогообложения, бухгалтеру необходимо отразить в налоговом учете остаточную стоимость основных средств. Для этого стоимость объектов на момент перехода на «упрощенку» нужно уменьшить на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов, определенных в порядке, предусмотренном подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Уточняющие поправки касаются затрат на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств.

Вычет НДС с авансов, полученных до перехода на «упрощенку»

Статья 346.25 Налогового кодекса РФ обзавелась двумя новыми пунктами 5 и 6.

Пункт 5 определяет, что организации и индивидуальные предприниматели, ранее применявшие общий режим налогообложения, при переходе на упрощенную систему налогообложения выполняют следующее правило. Суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной до перехода на упрощенную систему налогообложения в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи

имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на упрощенную систему налогообложения, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика НДС на «упрощенку». При этом вычет возможен только при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателям в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения.

Надо сказать, что законодатели в данном случае встали на сторону}' налогоплательщиков. Поправка устраняет давний спор между фирмами и чиновниками. Сейчас налоговики придерживаются мнения, что налогоплательщик не имеет права на вычет НДС, уплаченного с авансов до перехода на «упрощенку», если реализация происходит уже после перехода.

В качестве примера можно привести письмо ФНС России от 24 ноября 2005 г. № ММ-6-03/988@ «Об особенностях налогообложения налогом на добавленную стоимость при переходе налогоплательщиков НДС на упрощенную систему налогообложения и на уплату единого налога на вмененный доход и при переходе к общему режиму налогообложения». В этом разъяснении указывается следующее. Если плательщики НДС в соответствующий налоговый период получили авансовые платежи, с которых начислили и уплатили в бюджет сумму НДС, а отгрузку товаров (выполнение работ, оказание услуг) произвели в счет этих авансовых платежей после перехода на «упрощенку», то есть в том периоде, когда они не являлись плательщиками НДС, то права на вычет сумм налога с авансов у них не возникает.

Согласны с чиновниками и некоторые суды. В качестве примера можно привести постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 14 марта 2005 г. № Ф04-995/2005(9027-А27-14), ФАС Северо-Западного округа от 21 февраля 2005 г. № А05-12262/04-22.

В то же время некоторые суды налогоплательщиков в подобной ситуации поддерживают.

Так, ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 30 марта 2005 г. по делу № Ф03-А59/05-2/42 указал, что статья 346.25 Налогового кодекса РФ, которая определяет особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на «упрощенку», не урегулирует вопрос о зачете (возмещении из бюджета) НДС по суммам авансов, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Это дало возможность суду применить правило пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ о том, что неустранимые сомнения подлежат толкованию в пользу налогоплательщика. В другом деле суд этого же федерального округа в постановлении от 18 февраля 2005 г. № Ф03-А51/04-2/4441 указал, что Налоговый кодекс РФ не содержит запрета на возмещение НДС, который предприниматель уплатил в бюджет с авансов в установленном законом порядке до перехода на упрощенную систему налогообложения. Поэтому после даты реализации товаров плательщик вправе обратиться, подав соответствующую налоговую декларацию и документы, за налоговым вычетом независимо от того, является он плательщиком НДС или нет.

Аналогичные выводы содержит постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. № Ф04-1971/2006(21971-А27-32) по делу № А27-38315/05-2, ФАС Западно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. № Ф04-1484/2006(21849-А45-7) по делу № А45-15775/05-12/613-С 2008 года в спорах поставлена точка. В пункте 5 статьи 346.25 Налогового кодекса РФ четко теперь сказано, что налогоплательщик вправе принять к вычету НДС, уплаченный с авансов до перехода на «упрощенку», если реализация происходит уже после перехода на этот специальный налоговый режим.

Вычет НДС по товарам (работам, услугам), купленным в период применения «упрощении» при переходе на общий режим

Согласно пункту 6 статьи 346.25 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило. Суммы налога НДС, предъявленные налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков НДС.

Надо сказать, что сейчас чиновники также не возражают против вычета налога в описанной ситуации. Так, в пункте 2.1 письма ФНС России от 24 ноября 2005 г. № ММ-6-03/988@ указывается, что суммы НДС, предъявленные продавцами по приобретенным для перепродажи товарам и материальным ресурсам, для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), которые до перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения не были отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу при применении упрощенной системы налогообложения, подлежат вычету после перехода на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном статьями 171 и 172 Налогового кодекса РФ, начиная с первого налогового периода.

Упрощенная система на основе патента

Статья 346.25.1 Налогового кодекса РФ разрешает индивидуальным предпринимателям, помимо стандартной «упрощенки», применять и другой режим налогообложения - упрощенный, на основе патента. Единый налог при этом заменяется патентом. На сумму патента не повлияют полученные доходы и произведенные расходы предпринимателя. Этот налоговый режим смогут использовать только те предприниматели, которые работают самостоятельно, без привлечения персонала, в том числе работающего по гражданско-правовым договорам.

Работать по патенту смогут далеко не все индивидуальные предприниматели. Пункт 2 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ устанавливает закрытый перечень видов деятельности, при осуществлении которых можно работать с патентом. В этом списке отсутствует понятие «бытовые услуги».

Вводить систему налогообложения в виде патента на определенной территории и определять перечень видов деятельности для него будут субъекты РФ. В их полномочия будет входить и расчет стоимости патента.

Законодатели дали предпринимателям право выбора: работать по упрощенной системе налогообложения или по патенту. Но предприниматель сможет реализовать такой выбор, только если законодатели субъекта РФ, где он действует, примут соответствующий закон.

Кто может перейти на работу по патенту

На упрощенную систему налогообложения на основе патента вправе перейти индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных в пункте 2 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ. Федеральный закон № 85-ФЗ изменил этот перечень. В частности, с 2008 года патент можно получить на:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из

текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;

- 2) ремонт, окраску и пошив обуви;
- 3) изготовление валяной обуви;
- 4) изготовление текстильной галантереи;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд;
- 7) изготовление оград, памятников, венков из металла;
- 8) изготовление и ремонт мебели;
- 9) производство и реставрацию ковров и ковровых изделий;
- 10) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- 11) производство инвентаря для спортивного рыболовства;
- 12) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 13) производство и ремонт игр и игрушек, за исключением компьютерных игр;
- 14) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 16) производство щипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней;
- 17) выделку и крашение шкур животных;
- 18) выделку и крашение меха;
- 19) переработку давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу;
- 20) расчес шерсти;
- 21) стрижку домашних животных;
- 22) защиту садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней;
- 23) изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика;
- 24) ремонт и изготовление бондарной посуды и гончарных изделий;
- 25) изготовление и ремонт деревянных лодок;
- 26) ремонт туристского снаряжения и инвентаря;
- 27) распиловку древесины;
- 28) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике;
изготовление и печатание визитных карточек и приглашений билетов;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистку обуви;
- 32) деятельность в области фотографии;
- 33) производство, монтаж, прокат и показ фильмов;
- 34) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- 35) предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка);
- 36) оказание услуг тамады, актера на торжествах, музыкальное сопровождение обрядов;
- 37) предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты;
- 38) автотранспортные услуги;
- 39) предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу;
- 40) техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники;
- 41) монофоническую и стереофоническую запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;

- 42)услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 43)услуги по уборке жилых помещений;
- 44)услуги по ведению домашнего хозяйства;
- 45)ремонт и строительство жилья и других построек;
- 46)производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 47)услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления;
- 48)услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 49)нарезку стекла и зеркал, художественную обработку стекла;
- 50)услуги по остеклению балконов и лоджий;
- 51)услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;
- 52)услуги по обучению, в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству-
- 53)тренерские услуги;
- 54)услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;
- 55)производство хлеба и кондитерских изделий;
- 56)сдачу в аренду (внаем) собственного недвижимого имущества, в том числе квартир и гаражей;
- 57)услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 58)ветеринарные услуги;
- 59)услуги платных туалетов;
- 60)ритуальные услуги;
- 61)услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров.

Перечень «патентных» видов деятельности стал больше. В частности, добавились такие услуги как услуги уличных патрулей, охранников, и вахтеров.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами этих субъектов. При этом законами субъектов Российской Федерации определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности (из приведенного выше перечня).

Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается только индивидуальным предпринимателям, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера.

На предпринимателей, перешедших на работу по патенту, распространяются нормы, установленные другими статьями главы Налогового кодекса, посвященной УСН (ст. ст. 346.11-346.25 Налогового кодекса РФ), но с учетом особенностей, предусмотренных статьей 346.25.1 Налогового кодекса РФ, посвященной работе по патенту. При этом предприниматель может выбрать как «классическую» упрощенную систему, так и «упрощенку по патенту».

Однако, согласно изменениям, внесенным в статью 346.25.1 Налогового кодекса РФ, переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения упрощенной системы налогообложения и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент. [11; С.142]

Как получить патент

Переход на налогообложение по патенту достаточно прост. Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала:

квартал, полугодие, девять месяцев, год и на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, упомянутых в региональном законе. Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Федеральный закон № 85-ФЗ уточнил, что патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан. При этом налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента в целях применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории другого субъекта Российской Федерации.

Уменьшение стоимости патента на сумму пенсионных взносов

Упрощенцы, которые купили патент, могут уменьшить его стоимость на сумму пенсионных взносов. Согласно обновленному пункту 10 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ пенсионные взносы будут уменьшать стоимость патента при оплате оставшейся части. Ее перечисляют не позднее 25 дней по окончании периода, на который он был выдан. Впрочем, и сейчас чиновники придерживаются такой же позиции (см., например письмо Минфина России от 26 сентября 2005 г. № 03-11-02/44). Правда, поправки не уточняют, о каких взносах идет речь: начисленных и уплаченных. Однако в пункте 1 статьи 346.25.1 Налогового кодекса РФ говорится, что на предпринимателей, работающих по патенту с учетом особенностей предусмотренных настоящей статьей, распространяются нормы, установленные статьями 346.11-346.25 Налогового кодекса РФ. Так вот, в статье 346.21 Налогового кодекса РФ как раз и говорится, что авансовые платежи по единому налогу уменьшают пенсионные взносы, которые они перечислили за этот же период. При этом взносы на обязательное пенсионное страхование могут уменьшить вмененный налог максимум на 50 процентов (п. 3 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ). Эти нормы распространяются и на тех ПБОЮЛ, которые будут применять упрощенную систему на основе патента. Есть тут, правда, свои особенности.

Правда, все также не совсем понятно, как быть предпринимателям. Напомним: предприниматели уплачивают пенсионные взносы в виде фиксированного платежа. Об этом сказано в статье 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Сейчас это 1848 руб. в год. Перечислять эту сумму предприниматели могут единовременно не позднее 31 декабря за текущий год или по частям в течение года в размере минимум месячной доли (154 руб.). Об этом сказано в пункте 3 Правил уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в минимальном размере (утверждены постановлением Правительства РФ от 26 сентября 2005 г. № 582).

Однако за какой период нужно взять взносы: тот, на который выдан патент, или за весь год? Как разъясняли чиновники ФНС России, речь идет, конечно, о времени действия патента. Ведь согласно статье 346.21 Налогового кодекса РФ авансовые платежи или единый налог соответствующего периода уменьшается на суммы страховых пенсионных взносов, которые уплачены за этот же период времени. Другими словами, если предприниматель собирается работать по новой системе 6 месяцев, то и уменьшить оставшуюся сумму патента можно максимум на 924 руб. (154 руб. x 6 мес). Однако для этого взносы нужно уплатить в бюджет

Пенсионного фонда.

Если предприниматель уплачивает фиксированный платеж раз в году, то уменьшить стоимость патента на величину страховых взносов, которые еще не уплачены, нельзя.

Тогда напрашивается еще один вопрос: можно ли будет пересчитать стоимость патента, когда предприниматель перечислит фиксированный платеж в конце года? Навряд ли это удастся. И хотя возможность уменьшить сумму, уплаченную за патент, закон связывает не с тем периодом, когда пенсионные взносы фактически перечислены, а с тем, за который эти взносы рассчитаны и уплачены, механизм такого пересчета Кодексом не определен. Да и к тому моменту, как предприниматель заплатит взносы, упрощенную систему на основе патента он может уже не применять. Впрочем, даже если он останется на этой системе, уменьшить стоимость действующего патента будет нельзя. Ведь уплаченные взносы будут относиться к другому периоду. Между тем статья 346.21 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность уменьшить единый налог, рассчитанный за период, на пенсионные взносы за это же время. Эту проблему законодатели не разъяснили.

Так что единственное, что можно посоветовать предпринимателям - платить пенсионные взносы в том периоде, когда действует патент. Тем более что Правила уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в минимальном размере позволяют уплачивать взносы ежемесячно. А крайний срок - не позднее 25 дней по окончании периода, на который был выдан патент. [12; С.132]

3.2.Единый налог на вмененный доход и налоговые вычеты

Вычет НДС по авансам, полученным до перехода на ЕНВД

Глава 26.3 Налогового кодекса РФ пополнилась также положениями, регулирующими порядок уплаты НДС при переходе на «вмененку» и возврата на общий режим.

Согласно пункту 8 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона № 85-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели при переходе с общего режима налогообложения на уплату ЕНВД должны следовать следующему правилу. Суммы НДС, исчисленные и уплаченные плательщиком этого налога с сумм оплаты (частичной оплаты), полученной до перехода на уплату единого налога в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на уплату единого налога, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика НДС на уплату единого налога, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателем в связи с переходом налогоплательщика на уплату единого налога.

В настоящее время чиновники, как и в случае с переходом на упрощенную систему налогообложения, настаивают, что принять к вычету НДС с аванса, полученного до перехода на «вмененку», если отгрузка товаров произошла после перехода на этот спецрежим, фирмы не вправе. Такое мнение, скажем, высказано в письме ФНС России от 24 ноября 2005 г. № ММ-6-03/988@. Данные разъяснения согласованы с Минфином России. По мнению ФНС России, чтобы избежать такой ситуации, налогоплательщик может внести в договор изменения и возратить уплаченные суммы НДС. В этом случае исчисленные и отраженные в декларации по НДС суммы налога принимаются к вычету в последнем налоговом периоде перед переходом на спецрежим.

Теперь всем спорам конец. С 2008 года никаких разночтений между налогоплательщиками и фискальными органами больше не возникает.

Вычет НДС по товарам (работам, услугам), купленным в период применения «вменении» при переходе на общий режим

Согласно пункту 9 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие ЕНВД, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило. Суммы налога НДС, предъявленные налогоплательщику, перешедшему на уплату единого налога, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были использованы в деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, подлежат вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса РФ.

В настоящее время вычет НДС по приобретенным в период применения «вмененки» товарам при переходе на обычный режим налогообложения ставится под сомнение.

Существует две противоположные точки зрения:

1. НДС по товарно-материальным ресурсам, приобретенным в период уплаты ЕНВД, при переходе к обычному режиму налогообложения предъявить к вычету можно, поскольку данные ресурсы будут использоваться для операций, облагаемых НДС (подп. 1 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ). Правомерность такого подхода подтверждают и внесенные в главу 26.3 Налогового кодекса РФ поправки.

2. По приобретенным в период применения «вмененки» товарно-материальным запасам НДС предъявить к вычету нельзя, поскольку данные материальные ресурсы были приобретены в период, когда организация не являлась плательщиком НДС (подп. 3 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Налоговики, вероятнее всего, будут придерживаться мнения, что вычет по НДС по товарно-материальным ресурсам, приобретенным в период уплаты ЕНВД, при переходе к общему режиму налогообложения получить нельзя. Следовательно, свое право на вычет в данном случае налогоплательщику придется отстаивать в судебном порядке. Но только до 2008 года.

3.3. Налог на имущество и льготы по налогу

Понятие среднегодовой стоимости имущества

Обновленная редакция пункта 4 статьи 376 Налогового кодекса РФ гласит, что понятие «средняя стоимость» будет применяться к отчетным периодам, а «среднегодовая стоимость имущества» к налоговому периоду. Кроме того, при подсчете среднегодовой стоимости имущества для определения налоговой базы организации следует брать остаточную стоимость основных средств не на 1 января следующего налогового периода (года), а на 31 декабря текущего года. Средняя стоимость имущества для целей уплаты авансовых платежей по отчетным периодам определяется так же, как и раньше. Поправки вступают в силу с 1 января 2008 года.

Порядок расчета налога по недвижимому имуществу для иностранных организаций

Если у иностранной организации, не осуществляющей деятельности на территории России через постоянное представительство, возникает (прекращается) в течение налогового (отчетного) периода право собственности на объект недвижимого имущества, исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного объекта недвижимого имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в

собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Такое дополнение внесено в пункт 5 статьи 382 Налогового кодекса РФ.

Такое же правило действует и в отношении объектов недвижимости иностранных компаний, не относящихся к деятельности данных организаций в России через постоянные представительства.

Уплата налога по имуществу паевого инвестиционного фонда

Федеральный закон № 216-ФЗ уточнил, что налог по имуществу паевого инвестиционного фонда должна платить управляющая компания. В статье 378 Налогового кодекса РФ говорится, что учредитель доверительного управления налог в отношении имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, не уплачивает. А в пункте 1 статьи 374 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в случаях, оговоренных статьей 378 Налогового кодекса РФ, объектом налогообложения может признаваться также и имущество, которое не учитывается на балансе организации в качестве основных средств.

Льготы для резидентов особых экономических зон

Пункт 17 статьи 381 Налогового кодекса РФ определяет, что резиденты особой экономической зоны могут пользоваться льготой по налогу в отношении имущества, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории ОЭЗ и расположенного также на территории ОЭЗ. Не платить налог на имущество можно в течение пяти лет с момента постановки имущества на учет. С 1 января 2008 года уточнено условие применения льготы: чтобы ей воспользоваться, имущество должно фактически использоваться на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании ОЭЗ.

Льготы для организаторов Олимпийских игр

Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 310-ФЗ внес уточнения в статью 373 Налогового кодекса РФ. В частности, она дополнена пунктом 1.1. Согласно поправкам не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта. Поправки вступают(ли) в силу с 1 января 2008 года.

Устранение двойного налогообложения

Глава 30 Налогового кодекса РФ дополнена новой статьей 386.1 Налогового кодекса РФ, которая позволяет избежать двойного налогообложения.

Если российская компания имеет за границей имущество и платит по нему там налоги, то эти суммы будут зачтены при уплате российского налога на имущество в отношении иностранных объектов. Определены также и документы, которые необходимо предоставить. Это:

- заявление на зачет налога;
- документ об уплате налога за пределами территории Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Указанные выше документы подаются российской организацией в налоговую инспекцию по месту нахождения российской организации вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории Российской Федерации.

Действие ее распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2007 года (п. 5 ст. 4 Федерального закона № 216-ФЗ). То есть организации вместе с годовой декларацией могут представить документы, подтверждающие уплату налога за рубежом, зачесть налог на имущество по такому имуществу, который уплачен в России.

3.4. «Земельный налог» и льготные ставки

Порядок определения налоговой базы по земельным участкам, находящимся на территории нескольких муниципальных образований

Федеральный закон № 216-ФЗ уточнил порядок определения налоговой базы по земельным участкам, которые расположены на территории нескольких муниципальных образований. С 2008 года налоговая база будет определяться в отношении каждой доли земельного участка, находящейся в пределах соответствующего муниципального образования, как доля от кадастровой стоимости всего участка.

Надо сказать, что в действующей редакции статьи 391 Налогового кодекса РФ не разъяснено, как считать налог по земельным участкам, которые находятся на территории разных муниципальных образований. Правда, порядок, который теперь закреплен законодательно в своих разъяснениях, Минфин предлагал и раньше (см., например, письмо от 26 октября 2006 г. № 03-02-07/1-294).

Льготные ставки налога по участкам под жилищное строительство

Благодаря поправкам, внесенным в подпункт 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса РФ, льготные ставки земельного налога (не более 0,3 процента) будут применяться не только в отношении земельных участков для жилищного строительства, которые предоставлены налогоплательщику, но и по тем, что куплены самим налогоплательщиком. Впрочем, и сейчас против этого чиновники не возражают (см., например, письмо Минфина России от 27 июня 2006 г. № 03-06-02-02/84).

Кроме того, льготные ставки могут применяться по участкам, приобретенным самим налогоплательщиком для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства.

Кроме того, четко прописан срок, в течение которого по земельным участкам, предоставленным для жилищного строительства, применяется повышающий коэффициент. Согласно изменениям, по указанным участкам налог уплачивается с применением коэффициента 2 - с момента государственной регистрации прав на земельные участки (п. 15 ст. 396 Налогового кодекса РФ). В действующей редакции Кодекса начало данного срока не определено. А Минфин России в своих разъяснениях указывает, что трехлетний срок проектирования и строительства исчисляется с даты начала работ, связанных с проектированием (письмо Минфина России от 10 мая 2007 г. № 03-05-06-02/41).

Также изменения внесены и в пункт 16 статьи 396 Налогового кодекса РФ: применение коэффициента 2 в отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, должно начинаться по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на земельные участки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рассмотрев курсовую работу на тему: «Налоговые стимулы, санкции и их влияние на финансовое состояние плательщика» можно сделать выводы.

Налоговыми санкциями являются различного вида пени, штрафы, неустойки за нарушение налогового законодательства. В зависимости от видов правонарушений, существует определенная система взимания штрафов. Налоговые санкции отрицательно влияют на финансовое состояние налогоплательщика (физического лица, организаций, индивидуальных предпринимателей).

Обязанность по уплате налогов и сборов возникает у юридического или физического лица — индивидуального частного предпринимателя с момента его государственной регистрации, а также при наличии иных оснований, установленных НК РФ.

Обязанность по уплате конкретного налога и сбора возникает после их установления соответствующим законодательством.

Обязанность по уплате налога прекращается:

- с уплатой налога или сбора;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- со смертью налогоплательщика;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента принятия банком к исполнению платежного поручения на уплату налога при наличии на счете налогоплательщика достаточного количества денежных средств.

В случае неуплаты налога взыскание с организации производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено законодательством.

Несвоевременная уплата налогов и сборов рассматривается как использование налогоплательщиком бюджетных средств. В этой связи на него может быть возложена обязанность по уплате пени.

Таким образом, сумма пени уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора, независимо от применения других мер обеспечения и ответственности.

Налоговые стимулы- это определенная система льгот по налогам, что в свою очередь положительно влияет на финансовое состояние налогоплательщика.

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

При этом действующим законодательством предусмотрена следующая система льгот:

- не облагаемый налогом минимум;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от -уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- снижение налоговых ставок.

Следует иметь в виду, что налогоплательщик, имеющий право применять льготу, также имеет право отказаться от ее применения и уплачивать соответствующие суммы налогов и сборов в полном объеме.

В настоящий момент с 2008 г. произошли изменения по льготам по налогу: НДС, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль, упрощенная система налогообложения, налог на имущество, земельный налог.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации. М.: Изд. «Юридическая литература». 2008г.
2. Комментарии к Конституции Российской Федерации. М.: Изд. «Тандем». 2007г.
3. Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» с учетом внесенных в него изменений и дополнений// Сборник законов РФ по состоянию на 20 января 2008 г. М. НОРМА, 2008 г.
4. Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»//СЗ РФ. М. Норма, 2008 г.
5. Федеральный закон от 8 декабря 1995 г. «О сельскохозяйственной кооперации»//Новый СЗ РФ. М. Норма, 2008 г.
6. Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», по перечню, утверждаемому Правительством РФ. //Новый СЗ РФ. М. Норма, 2008 г.
7. Правила обращения с ломом и отходами цветных металлов// утвержденными постановлением Правительства РФ от 11 мая 2001 г. № 370.
8. Налоговый кодекс РФ // М. 2008 г.
9. Инструкция МНС РФ № 54 от 2 ноября 1999 г. «По применению закона РФ «О налогах на имущество физических лиц».
10. Правила проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденные постановлением Правительства РФ от 8 апреля 2000 г. № 316.
11. Изменения в Налоговый кодекс РФ 2008 г. /И.А. Фиоктистов.-М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008 г.-192 с. (Налоговый практикум)
12. Налоги с физических лиц: учебник/Гочаренко Л.И., Горбунова Н.С.-М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2008г. -304 с.
13. Налоги и налогообложение: учебник для вузов//под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. СПб: Питер, 2007 г.
14. Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение»/учебник./- М.: ИНФРА-М, 2008 г.
15. Смирнов Д.А. Проблемы гармонизации системы имущественного налогообложения в России: Монография. М.: Издательство Бухгалтерский учет, 2008 г.
16. Налоги и налогообложение: учебное пособие// под ред. Д.И. Ряховского-М: Эксмо, 2008 г.