

А. В. Клокова

# Уплата налогов и сборов как получить отсрочку

- Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов
- Виды налоговых отсрочек
- Авансовые платежи
- Зачет и возврат налоговых платежей

## УПЛАТА НАЛОГОВ И СБОРОВ: КАК ПОЛУЧИТЬ ОТСРОЧКУ

А.В. КЛОКОВА

### ПРЕДИСЛОВИЕ

Изменения, внесенные в законодательные и нормативные акты в 2006 - 2007 гг., затронули интересы налогоплательщиков, применяющих разные системы налогообложения:

- изменения, внесенные Федеральным законом от 13 марта 2006 г. N 39-ФЗ, коснулись сельскохозяйственных производителей. Этот Закон внес существенные изменения и дополнения в гл. 26.3 НК РФ в части уплаты единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), единого налога на вмененный доход (ЕНВД). Был регламентирован порядок перехода на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей с иных режимов и наоборот.

- Федеральный закон от 3 июня 2006 г. N 75-ФЗ уточнил положения НК РФ в отношении ранее принятых льгот по налогу на имущество и земельному налогу для резидентов особых экономических зон;

- Федеральный закон от 3 июня 2006 г. N 73-ФЗ уточнил положения НК РФ в части водного налога в связи с введением в действие Водного кодекса РФ;

- Федеральный закон от 30 июня 2006 г. N 93-ФЗ ввел плату за регистрацию права собственности физического лица на земельный участок, предназначенный для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального гаражного или индивидуального жилищного строительства, либо на создаваемый или созданный на таком земельном участке объект недвижимости;

- Федеральный закон от 18 июля 2006 г. N 119-ФЗ внес изменения в НК РФ, касающиеся предоставления стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) ветеранам боевых действий;

- Федеральный закон от 26 июля 2006 г. N 134-ФЗ изменил положения главы 22 НК РФ "Акцизы" в части взимания акцизов с производителей спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции и продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, а также лиц, осуществляющих оптовую и розничную реализацию нефтепродуктов, и, кроме того, повысил ставки акцизов на определенные виды продукции;

- Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ ввел наибольшее количество поправок в НК РФ. Именно в связи с изменениями, внесенными эти Законом, с 1 января 2007 года налоговые органы стали проверять налогоплательщиков по новым правилам: изменена процедура камеральных и выездных проверок, уточнен порядок проведения выездных проверок, унифицирован порядок оформления результатов налоговых проверок, конкретизирован перечень представляемых налогоплательщиками документов и т.д.;

- Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 144-ФЗ внес изменения в главы 23, 25 и 25.1 НК РФ, касающиеся социальных вычетов по НДФЛ, по расчету сумм амортизации организациями, ведущими свою деятельность в области информационных технологий;

- Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 151-ФЗ установил порядок налоговых отношений при освоении новых нефтяных месторождений и месторождений со степенью выработанности выше 80%;

- Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 153-ФЗ закрепил освобождение от налогообложения НДФЛ вознаграждений, выплачиваемых физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении и раскрытии террористических актов;

- Федеральный закон от 16 октября 2006 г. N 160-ФЗ ввел изменения в статью 333.33 НК РФ;

- Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 175-ФЗ коснулся налогообложения государственных автономных учреждений.

- Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 176-ФЗ конкретизировал положения ст. 149 НК РФ в отношении предметов религиозного назначения;

- Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 177-ФЗ дал новое определение того, кто является налогоплательщиком ЕСХН в соответствии с ранее утвержденным Федеральным законом от 13 марта 2006 г. N 39-ФЗ;

- Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. N 178-ФЗ внес изменения в статью 398 НК РФ в отношении земельного налога;

- Федеральный закон от 10 ноября 2006 г. N 191-ФЗ ввел изменения в статью 150 НК РФ об освобождении обложения НДС товаров, перемещаемых через таможенную границу России в рамках международного сотрудничества нашего государства в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;

- Федеральный закон от 4 декабря 2006 г. N 201-ФЗ внес изменения в часть вторую НК РФ с целью приведения положений в соответствие с новым Лесным кодексом РФ;
- Федеральный закон от 5 декабря 2006 г. N 208-ФЗ определил, что освобождаются от НДФЛ суммы материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей. При этом установлено, что налоговые вычеты не применяются в случаях направления средств указанного капитала на обучение, а также на строительство или приобретение жилого дома, квартиры или доли (долей) в них;
- Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. N 232-ФЗ (изменения вступили в силу с 1 января 2008 г.) внес изменения в п. 1 ст. 261 НК РФ;
- Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ внес изменения в ст. 333.33 НК РФ;
- Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. N 257-ФЗ (изменения вступили в силу также с 1 января 2008 г.) определил, что освобождается от налогообложения единым социальным налогом (далее - ЕСН) и НДФЛ сумма единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка;
- Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 265-ФЗ внес изменения в ст. 45 и ст. 80 НК РФ в связи с принятием Федерального закона от 30 декабря 2006 г. "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами";
- Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 268-ФЗ внес изменения в части первую и вторую НК РФ, касающиеся порядка представления налоговых деклараций, отмены отдельных налоговых льгот; а также связанные с реформированием земельных отношений в России;
- Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. N 276-ФЗ дополнил п. 2 ст. 146 и п. 2 ст. 251 НК РФ новыми подпунктами. Изменения коснулись налогообложения НДС и налогом на прибыль имущества целевого капитала некоммерческих организаций и средств от его управления;
- Федеральный закон от 23 марта 2007 г. N 38-ФЗ внес изменения в п. 6 ст. 217 НК РФ;
- Федеральный закон от 26 апреля 2007 г. N 64-ФЗ внес изменения в ст. 102 НК РФ относительно сведений, составляющих налоговую тайну;
- Федеральный закон от 16 мая 2007 г. N 75-ФЗ внес изменения в гл. 22 НК РФ (самым значимым является поэтапное повышение с 1 января 2008 г. ставок акцизов);
- Федеральный закон от 16 мая 2007 г. N 76-ФЗ внес изменения во вторую часть НК РФ в отношении налога на прибыль и НДФЛ;
- Федеральный закон от 16 мая 2007 г. N 77-ФЗ внес изменения в гл. 30 НК РФ в отношении определения налоговой ставки по налогу на имущество;
- Федеральный закон от 17 мая 2007 г. N 83-ФЗ внес изменения в части первую и вторую НК РФ в отношении порядка исчисления налога на прибыль;
- Федеральный закон от 17 мая 2007 г. N 84-ФЗ внес изменения в части первую и вторую НК РФ в отношении проведения выездных налоговых проверок и особенностей исчисления налога на прибыль для резидентов особых экономических зон;
- Федеральный закон от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ внес изменения в часть вторую НК РФ в отношении исчисления НДС (уточнен список доходов, не подлежащих налогообложению; изменен порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%; изменен порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), ЕСХН (внесены изменения в порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН; уточнен список расходов, учитываемых при исчислении налогооблагаемой базы; уточнен порядок определения налогооблагаемой базы), налога при упрощенной налоговой системе (к плательщикам налога с 1 января 2008 г. будут относиться не только имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации иностранные организации; уточнен порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения (УСН); изменен перечень расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой базы по налогу; внесены изменения в порядок признания доходов и расходов, в частности, если налогоплательщик переходит с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения "доходы минус расходы", то расходы, произведенные в период применения объекта налогообложения в виде доходов, не учитываются; внесены изменения в порядок перехода на УСН с иных видов и, наоборот, при переходе с другой системы налогообложения на упрощенную) и ЕНВД (уточнен перечень видов предпринимательской деятельности, по которым может применяться система налогообложения в виде ЕНВД; внесены изменения в порядок перехода на уплату ЕНВД с иных систем налогообложения и, наоборот, при переходе с другой системы налогообложения на уплату ЕНВД);
- Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ внес изменения во вторую часть НК РФ в отношении налога на прибыль (процент расходов налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки увеличен до 1,5), НДС (дополнен перечень операций, не подлежащих налогообложению) и УСН (изменен порядок определения расходов);

- Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ внес изменения в часть вторую НК РФ в отношении налога на прибыль, НДФЛ, налога на имущество организаций;
- Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 198-ФЗ приостановил на период с 1 января по 31 декабря 2008 года действие абз. 7 п. 1 ст. 310 и абз. 2 п. 18 ст. 346.38 НК РФ в части уплаты налога в иностранной валюте.

## 1. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Налогоплательщик согласно статье 45 НК РФ обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Причем обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. В НК РФ также определено, что налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога налоговый орган вправе направить налогоплательщику требование об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 и 48 НК РФ, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в соответствии с нормами ст. ст. 47 и 48 НК РФ.

Налоги, не уплаченные налогоплательщиком в добровольном порядке, взыскиваются в следующем порядке.

Этап 1. Налоговый орган направляет в трехмесячный срок налогоплательщику требование об уплате налога. Этот срок исчисляется со дня выявления наличия недоплаченного налога. Ранее этот срок исчислялся с момента наступления времени уплаты налога. Такое новшество фактически увеличивает срок для предъявления требования.

После получения требования налогоплательщик обязан в соответствии со ст. 69 НК РФ в течение срока, указанного в требовании, уплатить сумму налога. При этом минимальный установленный законом срок, который может быть предоставлен налогоплательщику в соответствии с требованием об уплате налога, составляет 10 дней. Соответственно в требовании может быть указан и более продолжительный период. Если требование об уплате налога составляется и направляется по результатам налоговой проверки, то срок направления составляет 10 дней с момента вступления решения в силу, а не с момента его вынесения, как было ранее.

Согласно п. 6 ст. 69 НК РФ если требование невозможно вручить руководителю (представителю) налогоплательщика лично, то оно направляется по почте заказным письмом. Ранее требование могло быть направлено по почте, только если руководители предприятий прямо уклонялись от его получения, причем факт уклонения должен был доказываться налоговым органом. Данное новшество сократит количество судебных разбирательств, поскольку ранее многие суды зачастую отказывали в привлечении налогоплательщика к ответственности из-за недоказанности факта уклонения налогоплательщика от получения требования (например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.06.2006 N A05-18542/2005-18).

Таким образом, в свете новых положений налоговые органы смогут достаточно просто обосновать факт невозможности лично вручить требование, например, из-за отсутствия организации по юридическому адресу.

Статья 69 НК РФ содержит исчерпывающий перечень обязательной информации, которая должна быть указана в требовании:

- сумма задолженности;
- размер пеней;
- срок уплаты налога;
- срок исполнения требования;
- меры по взысканию налога;
- обеспечение обязанности по его уплате.

Представляется вероятным, что в случае отсутствия какого-либо пункта в требовании, налогоплательщик может оспорить действительность требования по формальным признакам. Однако имеющаяся судебная практика свидетельствует об обратном. Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 14 февраля 2007 г. N Ф04-292/2007(31145-A46-26)) вынес решение в пользу налогового органа. Общество с ограниченной ответственностью обратилось в суд с заявлением о признании недействительным требования о предложении погасить недоимку по земельному налогу вследствие неверно указанного в требовании номера решения налогового органа. Суд не поддержал налогоплательщика, определив, что указанные в требовании обязанности по уплате земельного налога за 2005 год соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате данного налога. Неверное указание в оспариваемом требовании номера решения налогового органа не может служить безусловным основанием для

признания указанного требования недействительным, поскольку является формальным нарушением.

Этап 2. Если после предъявления требования об уплате налога и истечения указанного в нем срока налогоплательщик добровольно не уплачивает налог, то налоговый орган должен принять решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банке в течение двух месяцев после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, согласно п. 3 ст. 46 НК РФ. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит.

Одновременно или после вынесения такого решения он вправе потребовать приостановления операций по счетам налогоплательщика, причем изменения, затронувшие статью 76 НК РФ, предусматривают приостановление операций не по всем денежным средствам на счете в отличие от ранее существовавшего порядка, а только в пределах суммы, указанной в решении налогового органа.

Предположим, что решение вынесено в отношении 100000 рублей, а налогоплательщик имеет на счете 1000000 рублей. Следовательно, приостановка операций может касаться только суммы в 100000 рублей, остальными 900000 рублями налогоплательщик вправе распоряжаться.

Согласно пункту 9 статьи 76 НК РФ если налоговый орган приостановил операции по нескольким счетам, а сумма денежных средств на них больше суммы долга, то налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене такого приостановления. При этом в заявлении налогоплательщик должен указать счета, на которых достаточно денежных средств для погашения налогового долга, и остатки по таким счетам. К заявлению целесообразно приложить выписки банка, отражающие остатки по счетам. При получении такого заявления налоговый орган обязан принять решение об отмене приостановления операций по счетам в части превышения суммы недоимки. Срок для принятия такого решения установлен в два рабочих дня. Здесь следует отметить еще одно новшество - согласно новой редакции п. 5 ст. 46 НК РФ взыскание с валютных счетов может производиться только в случае нехватки денежных средств на рублевых счетах налогоплательщика.

Этап 3 (возможен, если налоговый орган пропустил установленный двухмесячный срок и не приостановил операции по счетам). Взыскание налога производится только в судебном порядке. Для этого в течение шести месяцев с момента истечения срока, указанного в требовании, налоговый орган должен направить соответствующее заявление в суд. Если же и этот срок будет пропущен, то пропущенный срок может быть восстановлен судом, если будет доказана налоговым органом уважительная причина пропуска срока. Как будет складываться судебная практика по данному вопросу и какие доводы налоговые органы будут приводить в качестве уважительных причин пропуска сроков, покажет будущее.

Отметим, что норма о шестимесячном сроке появилась в статье 46 НК РФ как нововведение. Однако ранее суды также руководствовались данным сроком на основании п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, в соответствии с которым предельным сроком на подачу заявления о взыскании налога также устанавливались шесть месяцев, но с момента истечения 60 дней, отведенных на принятие решения о взыскании налога налоговым органом. Таким образом, теперь данный срок закреплен на законодательном уровне.

Этап 4 (возможен, если денежных средств на счетах налогоплательщика, как рублевых, так и валютных, окажется недостаточно). Налоговые органы имеют право обратиться с взысканием на иное имущество налогоплательщика. Срок для взыскания налога за счет иного имущества организации и индивидуального предпринимателя установлен в один год после истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налоговым органом налогоплательщику. При этом продление данного срока по уважительной причине НК РФ не предусматривает. Исключение сделано лишь для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. С 1 января 2007 г. согласно п. 2 ст. 48 НК РФ предусмотрена возможность восстановления пропущенного по уважительной причине шестимесячного срока для случаев взыскания налога, сбора, пеней и штрафов за счет имущества этого физического лица.

## **2. СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ**

### **2.1. Взыскание пеней**

Одним из способов исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов является взыскание пеней. Согласно п. 1 ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

При рассмотрении далее имеющихся способов обеспечения уплаты налогов следует отметить, что в Налоговом кодексе не содержится ни прямого запрета, ни прямого разрешения применять одновременно несколько способов обеспечения уплаты налогов. Тем не менее п. 3 ст. 75 НК РФ говорит о том, что пеня не начисляется на налоговую недоимку, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Иначе говоря, исключается возможность применения одновременно двух способов обеспечения обязательств по уплате налогов: начисление пени и приостановление операций налогоплательщика по счетам или арест имущества.

Однако данная ситуация является причиной разногласий между налоговыми органами и организациями, которые разрешаются в судебном порядке, к сожалению, не всегда в пользу налогоплательщика. Одни судебные решения говорят о том, что неправомерно начислять пени на недоимку в силу самого факта ареста имущества или принятия решения о приостановлении операций по счетам. В частности, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 23 мая 2005 г. по делу N А66-9893-03 указал, что суд кассационной инстанции считает обоснованными доводы предприятия-налогоплательщика о неправомерности начисления ему инспекцией пеней на суммы недоимки, в счет погашения которой арестовано его имущество.

Другие судебные решения указывают, что приостановление операций по счетам не препятствовало налогоплательщику уплачивать налоги, поэтому и нет оснований для освобождения от уплаты пени. ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 30 ноября 2005 г. по делу N А66-1585/2005 установил, что нет оснований для освобождения от уплаты пени, так как решение о приостановлении операций по счетам не могло препятствовать исполнению обязанностей по уплате налогов в соответствии с очередностью, установленной в ст. 855 Гражданского кодекса (далее - ГК РФ).

Суды могут потребовать от налогоплательщика представить доказательства того, что ограничение расходных операций по счету препятствовало уплачивать налоги, причем указывают на необходимость доказывать наличие причинно-правовой связи между наложенными ограничениями по расходованию средств со счета и невозможностью уплачивать налоги. Так, например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 17 октября 2005 г. по делу N А26-7007/04-210 пришел к выводу, что если общество ссылается на приостановление операций по счетам как на основание, которое исключает начисление пени на налоговую недоимку, то оно должно представить доказательства, свидетельствующие о том, что приостановление операций по счету в банке препятствовало исполнению налоговых обязательств. Из содержания пункта 3 статьи 75 НК РФ следует, что единственным основанием освобождения налогоплательщика от начисления пеней является наличие причинной связи между невозможностью погасить недоимку и решением налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика в банке или наложении ареста на его имущество.

Таким образом, исходя из логики принятых решений начисление пеней при приостановлении операций по счетам можно квалифицировать не как меру обеспечения, а как меру ответственности за неуплату в срок налогов, т.е. пени начинают принимать характер штрафных санкций и выполнять функции своего рода "налоговой неустойки".

Другой арбитражный суд - ФАС Волго-Вятского округа - в Постановлении от 11 января 2005 г. по делу N А79-6631/2003-СК1-6716 указал, что пени уплачиваются независимо от применения иных способов обеспечения. Данные выводы были сделаны на основании п. 2 ст. 75 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 75 НК РФ пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Пени могут быть уплачены либо одновременно с суммой основного долга, либо после уплаты налоговой недоимки.

Пени могут быть взысканы принудительно в том же порядке, что и основная сумма налоговой недоимки. Новшеством, введенным в действие с 2007 года, является то, что пени по недоимке взыскиваются в судебном порядке в том случае, когда взыскание налога с налогоплательщика производится в судебном порядке.

В свою очередь, судебный порядок взыскания налога в соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ предусмотрен в отношении: организаций, которым открыт лицевой счет; зависимых (дочерних) предприятий (в перечисленных в законе случаях); случаев, связанных с изменением юридической квалификации сделки.

Если же налогоплательщик все-таки уплатил основную сумму долга, но позже установленного законодательством срока, и не уплатил добровольно пени, то начисление пени на сумму пени не производится. Неуплата пени при уплаченной основной сумме налога не образует состава налогового правонарушения.

При рассмотрении дела N КА-А41/7486-03 ФАС Московского округа (Постановление от 24 октября 2003 г.) установил, что ответчик уплатил недостающую сумму налога по уточненной

налоговой декларации платежным поручением N 130 от 4 октября 2002 г., а налоговое законодательство не предусматривает взыскания штрафа за неуплату пени.

В соответствии с п. 4 ст. 69 НК РФ сумма пени, которую должен уплатить должник, указывается налоговым органом в требовании об уплате налогов. Порядок взыскания пеней идентичен порядку взыскания налога, поэтому налоговые органы обязаны соблюдать все правила принудительного взыскания налога (ст. ст. 46 - 48 НК РФ) и при взыскании пени. ФАС Московского округа в Постановлении от 21 октября 2003 г. по делу N КА-А41/6750-03-П отметил, что в п. 9 ст. 46 НК РФ порядок взыскания налогов распространен и на взыскание пени. Данный вывод вытекает также из п. 4 ст. 69 НК РФ.

Если налогоплательщик имеет переплату по налогу при наличии текущей задолженности по налогу, то пени взыскиваться не должны. Это подтверждается, в частности, решением ФАС Московского округа в Постановлении от 4 мая 2005 г. по делу N КА-А40/3389-05.

Однако встречаются и противоположные судебные решения. Например, ФАС Волго-Вятского округа указал в Постановлении от 5 июля 2004 г. по делу N А43-16584/2003-32-722 на то, что наличие переплаты не препятствует взысканию пени.

Новация, появившаяся в ст. 75 НК РФ и действующая с 1 января 2007 года, связана с применением разъяснений Минфина России и других финансовых органов. Если налогоплательщик в своих действиях строго следовал письменным разъяснениям Минфина России, то он может избежать не только штрафа, но и пеней. Однако освобождение от штрафа (пеней) может наступить лишь при соблюдении следующих правил:

- разъяснения должны быть даны финансовым, налоговым или иным уполномоченным органом. Помимо Минфина России разъяснения вправе давать: территориальные налоговые органы, органы ФСС РФ, ПФР - по вопросам уплаты страховых взносов;
- разъяснения должны даваться самому налогоплательщику или неопределенному кругу лиц;
- разъяснения должны по смыслу относиться к тому отчетному или налоговому периоду, в котором образовалась недоимка, вне зависимости от даты разъяснений;
- разъяснение должно быть дано после 31 декабря 2006 г. (п. 7 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ).

Освобождения от ответственности не будет, если налогоплательщик представил финансовому органу неполную или недостоверную информацию. Ответы Минфин России и иные органы должны давать не позднее чем в двухмесячный срок. Однако по решению руководителя (его заместителя) финансового органа этот срок может быть продлен еще на один месяц.

Налоговые органы обязаны теперь руководствоваться разъяснениями Минфина России, поскольку эта норма закреплена в подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ.

## 2.2. Приостановление операций по счетам

Изменения коснулись и этого способа исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

Согласно ранее действующей редакции п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций по счетам в банке могло приниматься налоговыми органами в двух случаях: неисполнение обязанности по уплате налога или сбора и непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока или отказ от представления налоговых деклараций. Во втором случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиком налоговой декларации.

С 1 января 2007 года причин арестовать банковский счет организаций стало больше. В соответствии с новой редакцией п. 2 и п. 11 ст. 76 НК РФ не только перечисленные выше случаи, но и неисполнение требования налогового органа по уплате пеней и штрафа является поводом для блокирования счета.

К тому же начиная с 1 января 2007 года срок непредставления налоговой декларации, по истечении которого налоговый орган принимает решение о приостановлении операций по счетам, уменьшен с двух недель до 10 дней. Также к указанным случаям, когда могут быть приостановлены операции по счетам, добавилось неисполнение требования инспекции по уплате пеней или штрафа.

В свою очередь, банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах, операции по которым приостановлены, не позднее дня, следующего после дня получения решения этого налогового органа (п. 5 ст. 76 НК РФ).

Еще одно нововведение, о котором стоит упомянуть, касается суммы, в пределах которой может быть заблокирован счет. С этого года счет целиком "арестовать" нельзя. Приостановление операций по счету должно быть ограничено той суммой, которая указана в решении налогового органа о приостановлении операций, т.е. суммой задолженности, пеней и санкций. Из этого следует, что после того, как банк спишет в бюджет с заблокированного счета указанную в решении сумму, организация может распоряжаться своими денежными средствами.

Однако в случае, когда налогоплательщик не представил налоговую декларацию, данная норма не действует, а налоговый орган вправе приостановить операции на всю сумму счета.

В случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога, т.е. наличия налоговой недоимки, решение о приостановлении операций налогоплательщика по счетам в банке принимается только одновременно с вынесением решения о взыскании налога. Операции по счетам предпринимателей без образования юридического лица налоговые органы не вправе приостанавливать при наличии налоговой недоимки.

В отношении предпринимателей налоговые органы вправе приостановить операции по счетам лишь в случае просрочки в представлении налоговой декларации (отказа в представлении).

Приостановление операций по счетам является скорее санкцией, так как до представления декларации еще неизвестно, имеется ли налогооблагаемая база. Возможно, что величина налога будет равна нулю, поэтому приостановление операций по счетам может мотивировать налогоплательщика подать все необходимые декларации.

В большинстве случаев известие о приостановке операций по счетам для налогоплательщика является нерадостной новостью. Поэтому важно принять во внимание все детали, которые дадут возможность оспорить решение налоговых органов. Так, в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налоговые декларации должны представляться налогоплательщиками при наличии обязанности уплачивать соответствующие налоги. Таким образом, в случае отсутствия обязанности налогоплательщика уплачивать определенные налоги налогоплательщик не обязан подавать налоговые декларации по данным налогам. Это означает отсутствие права налоговиков приостанавливать операции в обеспечение уплаты тех налогов, которые налогоплательщик не обязан платить. Налоговые органы нередко оспаривают данную норму, хотя в таких случаях суды выносят решение в пользу налогоплательщиков. Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 2 декабря 2004 г. по делу N КА-А40/11311-04 принял следующее решение: заявитель не является плательщиком транспортного налога и налога на рекламу. При таких обстоятельствах заявитель не должен был представлять декларацию по данным налогам. Таким образом, у ответчика не имелось оснований приостанавливать операции налогоплательщика по его счетам в банке в порядке п. 2 ст. 76 НК РФ.

Другой спорный момент связан с отправкой налоговой декларации по почте. Согласно п. 2 ст. 80 НК РФ налоговая декларация может быть направлена в налоговый орган в виде почтового отправления с описью вложения. Однако возникает вопрос: является ли составление описи вложения обязательным условием?

ФАС Московского округа 15 апреля 2005 г. вынес следующее решение по делу N КА-А40/2572-05: отсутствие описи вложения в почтовом отправлении не может служить основанием к непринятию налоговым органом налоговой декларации. Суд указал, что согласно п. 2 ст. 80 НК РФ налоговая декларация может быть направлена налогоплательщиком в налоговый орган в виде почтового отправления с описью вложения. Безусловно, при направлении налоговой декларации по почте налогоплательщик должен был оформить почтовое отправление тем способом, который указан в законе, с описью вложения. Правила почтовой связи, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 26.09.2000 N 725, предусматривают возможность такого отправления. Однако, оценивая представленные налогоплательщиком доказательства почтовых отправлений, суд сделал вывод о том, что направление в налоговый орган налоговых деклараций доказано. Доказательств, опровергающих указанный вывод, например, данных регистрации входящей корреспонденции, подтверждающих, что со спорными заказными письмами налоговым органом была получена иная документация, налоговой инспекцией не представлено.

Иначе говоря, отсутствие описи вложения при направлении налоговых деклараций по почте не является безусловным доказательством непредставления налоговых деклараций и не является основанием для отказа в принятии деклараций.

Даже если налогоплательщик допустил ошибки при составлении налоговой декларации, она должна быть принята налоговым органом. ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 21 декабря 2005 г. по делу N А33-12414/05-Ф02-6442/05-С1 признал незаконным решение о приостановлении операций по счетам вследствие того, что это решение было принято налоговым органом по причине указания в поданных налоговых декларациях неправильного номера на титульном листе декларации, который обозначает вид декларации по НДС. Суд решил, что налоговые органы были обязаны разъяснить налогоплательщику допущенные ошибки и предоставить возможность внести исправления.

Как уже отмечалось, решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке направляется налоговым органом банку и налогоплательщику одновременно. Данное решение передается налогоплательщику под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения. Налогоплательщик вправе обжаловать вынесенное решение о приостановлении операций по счетам. Если нарушается порядок предоставления решений, то приостановление может быть признано незаконным.

Так, ФАС Московского округа Постановлением от 27 мая 2005 г. по делу N КА-А40/4362-05 признал незаконным решение о приостановлении операций по счетам, поскольку налоговыми органами не было представлено доказательств, свидетельствующих о вынесении налоговым органом решений о взыскании с налогоплательщика задолженности по уплате налога в порядке ст. 46 НК РФ, а также доказательств, свидетельствующих о направлении указанных решений в банки одновременно с решениями о приостановлении операций по счетам в банках. В данном случае налоговым органом не было представлено доказательств, свидетельствующих о том, что указанные решения были доведены до сведения налогоплательщика.

При наличии налоговой недоимки налоговый орган также вправе приостановить операции по счетам. Для вынесения решения о приостановлении налогового орган должен установить наличие налоговой недоимки и начать процедуру принудительного взыскания налога, направить налогоплательщику требование об уплате налога с указанием размера недоимки. Если налогоплательщик не исполнит данное требование, то налоговый орган вправе принять решение о принудительном взыскании налога. Процедура направления налогового требования и порядок принятия решения о принудительном взыскании налога урегулированы в части первой НК РФ (главы 10, 11).

Зачастую происходит нарушение процедуры принудительного взыскания налога, что может служить основанием для признания принятого решения о приостановлении операций по счетам незаконным. В частности, ФАС Московского округа 4 мая 2005 г. (Постановление по делу N КА-А40/3677-05) рассмотрел обоснованность приостановления операций по счету налогоплательщика и установил, что налоговая инспекция вручила требование налогоплательщику после истечения срока уплаты, определенного в нем, а оспариваемые обществом решения были направлены ему также до вручения требования. Кроме того, доказательства своевременного направления обществу требования об уплате налога налоговым органом не представлены. Тем самым были нарушены нормы ст. 69 и ст. 76 НК РФ. Несоблюдение установленного порядка нарушает конституционные гарантии налогоплательщика на защиту прав и свобод, включая обжалование требования в суде.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, то есть налогоплательщик не может расходовать денежные средства со счетов, но поступать на арестованный счет денежные средства могут. Также следует учесть следующий момент: расходовать денежные средства с арестованного счета налогоплательщик все же может, но по основаниям, указанным в статье 855 ГК РФ:

- в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

- во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

- в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования;

- в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди.

Кроме того, с 1 января 2007 г. к перечисленным платежам добавлены также операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов и иных подобных платежей в бюджет.

Следует обратить внимание, что Конституционный Суд РФ в Постановлении от 23.12.1997 N 21-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации" признал не соответствующим Конституции РФ положение абзаца 4 п. 2 ст. 855 ГК РФ. Следовательно, эта норма не должна применяться, поэтому с учетом новых положений ст. 76 НК РФ и указанного Постановления КС РФ N 21-П налоги и сборы должны взыскиваться в третью очередь.

Таким образом, в случае принятия решения о приостановлении операций по счетам по причине наличия налоговой недоимки налоговые органы должны помимо правил ст. 76 НК РФ соблюдать положения налогового законодательства, регулирующие процедуру принудительного взыскания налога. В противном случае решение о приостановлении операций по счетам может

быть признано незаконным как неблагоприятное последствие нарушений, допущенных налоговиками при принудительном взыскании налога.

Если нарушается процедура принудительного взыскания налога, то не может быть признано законным решение о приостановлении операций, поскольку незаконное решение о принудительном взыскании не может служить основанием для законного решения о приостановлении операций по счетам. Данные решения взаимосвязаны между собой, так как решение о приостановлении направлено на обеспечение взыскания налога, следовательно, является дополнительным решением к основному.

Налоговые органы при наличии недоимки обязаны выносить решение о приостановлении операций по счетам с соблюдением сроков. Статья 76 НК РФ указывает, что данное решение должно быть принято одновременно с принятием решения о взыскании налога. При нарушении срока вынесения решения о приостановлении операций по счетам можно оспорить законность вынесенного решения. Примером тому служит судебная практика: ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 21 января 2005 г. по делу N А66-2121-04 не согласился с доводами налогового органа о несущественности нарушений ст. 76 НК РФ при вынесении решения о блокировке счета на следующий день после принятия решения о взыскании налога.

Стоит отметить, что статья 76 НК РФ устанавливает закрытый перечень случаев, когда налоговые органы вправе приостановить операции по счетам. Только указанные в статье основания дают право налоговому органу "заморозить" расчетные счета налогоплательщика. В случае вынесения решения о приостановлении операций по счетам по другим причинам такое решение возможно оспорить в связи с его незаконностью. Например, не может быть основанием для принятия решения о приостановлении операций по счетам непредставление документов при проведении камеральной или выездной налоговой проверки.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 28 марта 2005 г. по делу N Ф04-1592/2005(9795-А46-35) указал, что ранее суд обоснованно пришел к выводу о том, что непредставление документов, необходимых для проведения камеральной налоговой проверки, не является основанием для приостановления операций по счетам в банке.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 7 ноября 2005 г. N Ф04-7760/2005(16440-А46-40) указал, что основания для принятия соответствующего решения уполномоченным должностным лицом налогового органа и порядок его принятия установлены статьей 76 НК РФ. При этом указанная статья не предусматривает возможности вынесения решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке в случае неисполнения им требований о представлении документов для проведения выездной налоговой проверки. Исходя из смысла указанной нормы, приостановление операций по счету в банке является одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, а не способом обеспечения исполнения требований налоговых органов при осуществлении ими контрольных мероприятий.

Согласно п. 4 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций по счетам подлежит безусловному исполнению банком, а п. 9 ст. 76 НК РФ запрещает банку открывать иные расчетные счета налогоплательщику при наличии решения о приостановлении операций по счетам. Следовательно, решение о приостановлении делает невозможным совершать следующие действия: списывать денежные средства со счета (за исключением случаев, указанных в ст. 855 ГК РФ) и открывать новые расчетные счета в том же банке. Нельзя закрыть заблокированный расчетный счет и открыть новый в том же банке. В противном случае норма о приостановлении операций по счетам для погашения недоимки не имела бы смысла. Подтверждением тому являются разъяснения Минфина России (письмо от 12 декабря 2005 г. N 03-02-07/1-336), в которых указано, что и при закрытии заблокированного счета банк не вправе нарушить запрет и открыть новые счета той же организации. Отметим, что судебная практика придерживается данной точки зрения.

ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 23 сентября 2003 г. по делу N А29-1832/2003А указал, что согласно п. 9 ст. 76 Налогового кодекса Российской Федерации при наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

При рассмотрении ФАС Северо-Западного округа дела N А42-4190/2005 (Постановление от 26 января 2006 г.) были сделаны следующие выводы: закрытие банком счета, в отношении которого принято решение налогового органа о приостановлении операций, закон не относит к основаниям признания соответствующего решения налогового органа утратившим силу или прекратившим действие. В связи с этим закрытие банком счета налогоплательщика, в отношении которого принято решение о приостановлении операций, не прекращает правовые последствия такого решения налогового органа в части запрета на открытие налогоплательщику новых счетов в этом банке.

Представляется маловероятным, что банки будут идти на нарушение, поскольку открытие расчетного счета в том же банке при наличии действующего решения о приостановлении

операций по счетам влечет ответственность банка по п. 1 ст. 132 НК РФ в виде штрафа в размере 10000 руб. Банк обязан в безусловном порядке исполнить решение налогового органа о приостановлении операций по счетам. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента образует состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ в виде штрафа в размере 20% от перечисленной суммы, но не более суммы задолженности.

Невозможность открытия нового счета в том же банке, где заблокирован счет, не влечет за собой невозможности открытия нового счета в другом банке, поэтому налогоплательщик вправе открыть в другом банке расчетный счет и проводить по нему операции. Правда, "зеленый коридор" будет открыт ненадолго - всего пять дней, до тех пор, пока налоговый орган не узнает об открытии нового счета и не направит туда новое решение о приостановке, поскольку согласно п. 1 ст. 86 НК РФ банк обязан уведомить налоговую инспекцию об открытом расчетном счете не позднее 5 дней со дня открытия. Обращаем внимание, что согласно п. 5 ст. 46 НК РФ взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, за исключением ссудных и бюджетных счетов, следовательно, налоговый орган вправе заблокировать операции только по расчетным (текущим) и (или) валютным счетам налогоплательщика.

Организации, у которой арестован счет, следует знать, что в соответствии с п. 3 ст. 75 НК РФ если по причине блокировки счета она не смогла заплатить налоги, то организация освобождается от уплаты пени.

Чтобы разблокировать свой расчетный счет даже после уплаты выставленной в требовании суммы, организации предстоит немало потрудиться. Несмотря на то что с 2007 года приостановление операций по счетам означает невозможность проведения организацией расходных операций по нему только до тех пор, пока банк не взыщет в бюджет с заблокированного счета указанную в решении налогового органа сумму, организации по-прежнему затруднительно возобновить свободное распоряжение своими денежными средствами. Причиной тому является п. 7 ст. 76 НК РФ, в котором указано, что приостановление операций по счетам действует до отмены налоговым органом его решения об аресте счета. Таким образом, до тех пор, пока банк не получит решение о разблокировке счета, организация не сможет производить расходные операции по своему счету.

Получение такого решения также сопряжено с трудностями, поскольку новая редакция ст. 76 НК РФ устанавливает, что свое решение об отмене ареста налоговики отправляют в банк в электронном виде либо вручают представителю банка. Следовательно, представитель самой заинтересованной стороны - организации, которая не может работать со своим счетом, не вправе получить такое решение в налоговой инспекции. И это плохо, так как первый способ получения решения банком на сегодняшний день не работает. Это связано с тем, что обязанность по разработке порядка отправки решений в электронном виде возложена на Центральный банк РФ, который должен согласовать подготовленный документ с ФНС России (п. 4 ст. 76 НК РФ). Такой порядок утвержден Приказом ФНС России от 3 ноября 2004 г. N САЭ-3-24/21@ "Об утверждении порядка направления в банки решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и решения об отмене приостановления операций в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи". Однако несмотря на это на сегодняшний день первый способ все равно не действует.

Тем не менее налоговая служба нашла замену недействующему способу, предложив следующий вариант. Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/824@, вступившим в силу с 1 января 2007 г., предусмотрен Порядок направления в банки решений налоговых органов в дополнение к предусмотренным в НК РФ способам отправки решений по почте заказным письмом с уведомлением о вручении. Причем указано, что направлять решение по почте или путем вручения представителю банка налоговики будут лишь при невозможности отправки его в электронном виде.

Теперь посмотрим, чем грозит сложившаяся ситуация налогоплательщику. Электронный способ отправки не действует, что весьма печально для фирм, так как такой способ позволял бы разблокировать счет быстрее. Вызывать представителя банка к себе за решением, конечно же, налоговики не будут. Следовательно, остается отправка по почте, при которой решение до банка может идти неделями. Организациям такое развитие событий грозит убытками, поскольку денежными средствами они распоряжаться не могут.

Нужно иметь иной выход из ситуации. Так, если банк заинтересован в организации как в клиенте, то целесообразно просить банк направить его представителя в инспекцию как можно быстрее. Банки нередко идут навстречу своим клиентам и стараются решить их проблемы. Если же банк не в состоянии направить в инспекцию своего специалиста, то нужно постараться получить от банка на сотрудника фирмы доверенность на право представительства. Данный документ предоставит право получать в налоговом органе решение об отмене блокировки счета

организации. Доверенность согласно ст. 185 ГК РФ оформляется в письменной форме и не требует нотариального заверения. Максимальный срок действия доверенности - до трех лет.

Чтобы быть готовым к любой ситуации, можно договориться с банком заранее о составлении такой доверенности и предусмотреть срок ее действия до расторжения договора банковского счета, но не более трех лет. Нужно попросить сотрудника банка, который непосредственно обслуживает счет организации, своевременно сообщать об аресте счета, о списании указанной в решении налоговиков суммы, ради которой он был арестован.

Возможна и такая ситуация: банк не выдает доверенность на сотрудника организации, а менять банк организация в силу каких-то причин тоже не хочет. Но даже из этой ситуации можно найти выход. Согласно п. 4 ст. 76 НК РФ копия решения о снятии ареста со счетов передается организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате ее получения. Следует представить копию решения в банк, и он, возможно, согласится разморозить счет до получения оригинала. Для того чтобы у банка не возникло желания отказать в этом, необходимо заверить копию решения у налогового инспектора.

Эти рекомендации можно применять лишь в случаях, когда организация согласна с суммой, взысканной налоговыми органами у нее со счета. Однако чаще налогоплательщики оспаривают выставленные суммы, для чего обращаются в суды.

Для обращения в судебные органы организация должна заплатить госпошлину, причем она должна быть оплачена в бюджет только от имени истца. Уплата иным лицом за истца законодательством не предусмотрена (п. 18 информационного письма ВАС РФ от 25 мая 2005 г. N 91).

Если все счета организации оказываются арестованы, то ситуация лишь на первый взгляд выглядит безнадежной. Существует несколько возможностей решения проблемы. В том случае, когда организация не согласна с каким-либо решением налогового органа и намеренно не уплачивает суммы доначисленных налогов, то она, предвидя негативное развитие событий в виде ареста счета, должна успеть оплатить госпошлину до того, как операции по счетам будут приостановлены. Также следует оплатить госпошлину за ходатайство об обеспечительных мерах согласно подп. 9 п. 1 ст. 333.21 НК РФ, в связи с чем будет наложен запрет налоговыми органами взыскивать оспариваемые суммы со счета и снятие ареста, если он наступит. А вот если известие об аресте счета явилось неожиданностью, то госпошлину не получится уплатить до тех пор, пока банк не взыщет суммы налогов, указанных в инкассовом поручении. Не стоит дожидаться, когда дойдет очередь до платежа на госпошлину, так как заявление о признании решения налогового органа недействительным суд будет рассматривать только при уплате госпошлины. Если организация не заплатит госпошлину в срок, то суд оставит поданное заявление без рассмотрения.

Некоторые организации, столкнувшись с такой ситуацией, пытаются открыть счет в другом банке и просят дружественных контрагентов перечислить на открытый счет некоторую сумму денежных средств, за счет которой и оплачивают госпошлину. Даже несмотря на то, что банк должен уведомить налоговый орган об открытом счете, за пять дней многим удается произвести все вышеуказанные действия.

Другой способ - уплата госпошлины из наличных, поступивших в качестве выручки. Для этого представителю организации выдается необходимая сумма под отчет, он уплачивает ее через банк как физическое лицо, но от имени своей организации. При данном способе уплаты существуют определенные нюансы, которые важно учитывать. В соответствии с письмом Московского ГТУ Банка России от 19 июня 2006 г. N 26-13-4-16/40598 расходовать поступившую наличную выручку в кассу организации по согласованию с обслуживающим банком можно только на оплату труда и выплаты социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Наказание за нарушение кассовой дисциплины КоАП РФ предусматривает в следующих случаях:

- нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ); на юридических лиц - от 400 до 500 МРОТ. Ответственности за выдачу из полученной наличной выручки денежных средств на цели, не поименованные в вышеуказанном письме, законом не предусмотрено;

- получая наличную выручку в кассу, не стоит забывать о предельной сумме расчетов наличными между организациями в один день по одной сделке, установленной в размере 60000 руб. Накапливать полученную выручку сверх установленного лимита банком также нельзя, ответственность за данное нарушение, как было приведено выше, прописана в законе;

- арбитражные суды могут не признать уплаченной госпошлину, уплата которой произведена подобным способом. Они могут взять на вооружение существующее совместное письмо Банка России и МНС России от 12 ноября 2002 г. N 151-Т/РС-18-10/2 и письмо Минфина России от 14 февраля 2006 г. N 03-06-03-04/32, в которых указано, что налогоплательщикам-организациям запрещено вносить денежные средства в счет уплаты налогов и сборов, минуя свои банковские счета.

В противовес указанной позиции предлагается Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. N 41-О, в соответствии с которым, при соблюдении нижеследующих условий, можно претендовать на то, что суд признает госпошлину уплаченной. Одним из условий является то, что платежные документы должны исходить от организации - плательщика госпошлины. Следовательно, вносить денежные средства в банк должен либо директор организации, полномочия которого подтверждены протоколом о его назначении и выпиской из ЕГРЮЛ, либо уполномоченное доверенностью директора лицо. Таким образом, вторым условием является то, что представитель организации, который уплачивает госпошлину посредством внесения в банк, должен обладать соответствующими полномочиями либо по учредительным документам, либо по доверенности. В доверенности должно быть указано, что организация уполномочивает внести от ее имени принадлежащие ей денежные средства в указанной сумме в банк с целью уплаты организацией госпошлины согласно ст. 333.22 НК РФ. Кроме того, должно быть указано, каким образом уполномоченное лицо получило от организации деньги, то есть должна быть ссылка на дату и номер расходного кассового документа. Третьим условием является то, что сумма госпошлины должна быть уплачена за счет собственных средств организации. Именно расходный кассовый ордер подтвердит, что подотчетному лицу были выданы собственные средства организации.

Вывод таков: чтобы у суда не возникло сомнений, ему нужно представить документ, подтверждающий полномочия лица на уплату денежных средств от имени организации, расходный кассовый ордер, авансовый отчет, подтверждающий расходование денежных средств на уплату госпошлины, и квитанцию банка, подтверждающую факт платежа. Квитанцию необходимо заполнить с соблюдением некоторых условий. В полях, относящихся к плательщику, нужно указать ИНН и адрес организации. Данное условие подтверждается многочисленными судебными решениями (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 1 ноября 2006 г. N Ф04-6609/2006(27147-А45-31) и Поволжского округа от 15 июля 2005 г. N А57-9163/03-17-16). Иногда банк требует указывать реквизиты именно физического лица. Тогда можно указать должность и фамилию лица, вносящего денежные средства.

Если все собранные и представленные суду документы его не убедят в правильности действий организации, то можно обжаловать определение суда. Дело в том, что в статьях 333.17 и 333.18 НК РФ предусмотрено право организации заплатить госпошлину как в безналичной, так и в наличной форме. Следовательно, организация вправе использовать любой способ оплаты госпошлины. Хотя данное право оспаривается налоговиками, тем не менее суды становятся на сторону организации (Постановление ФАС Поволжского округа от 9 июня 2006 г. N А55-8786/2005).

Более того, подп. 3 п. 3 и п. 8 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате сбора считается исполненной с момента его уплаты путем внесения в банк для перечисления на счета бюджета наличных денег физическим лицом. При этом из этих статей не следует, что физическое лицо не может вносить наличные денежные средства от имени организации. Обязанность считается исполненной со дня внесения денег в счет уплаты госпошлины в банк. В соответствии с п. 3 ст. 333.18 НК РФ факт исполнения организацией обязанности по уплате госпошлины наличными должен подтверждаться соответствующими документами. В частности, таким документом согласно п. 1 письма Президиума ВАС РФ от 25 мая 2005 г. N 91 является квитанция, выдаваемая банком (например, в Сбергательном банке РФ это форма ПД-4).

Третьим способом можно воспользоваться, если не помогли два ранее описанных способа: можно одновременно с заявлением о признании решения налогового органа недействительным подать ходатайство о предоставлении отсрочки уплаты госпошлины. В соответствии с п. 1 ст. 333.41 и п. 1 ст. 64 НК РФ суд может предоставить такую отсрочку на срок не более года. Решение об этом суд должен принять в течение пяти дней.

Основанием для предоставления отсрочки в ходатайстве должно являться имущественное положение организации, временно не позволяющее ей заплатить госпошлину вследствие приостановления операций по счетам. На данную причину указано в п. 2 ст. 333.22 НК РФ. Для подтверждения приостановки к ходатайству прилагается решение налогового органа о приостановке.

Если суд отклонит ходатайство, то организация вправе обжаловать определение суда, обосновав свою жалобу нарушением п. 1 ст. 46 Конституции РФ и ст. 22 НК РФ, гарантирующих плательщикам сборов судебную защиту их прав и законных интересов. Также в обоснование своей позиции можно привести информационное письмо ВАС РФ от 20 декабря 1999 г. N С1-7/СМП-

1341, в п. 3 которого указано, что рассмотрению спора не должны препятствовать чрезмерные правовые и практические преграды.

### 2.3. Арест имущества налогоплательщика

Еще одним способом обеспечения уплаты налогов является арест имущества налогоплательщика. Арест имущества как способ обеспечения уплаты налога применяется только для исполнения решения о взыскании налога за счет имущества. Для использования ареста имущества в качестве способа обеспечения уплаты налогов необходимы следующие условия: наличие налоговой недоимки; наличие у налогового (таможенного) органа достаточных оснований полагать, что должник предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество; наличие вынесенного в порядке ст. 47 НК РФ решения о взыскании налоговой недоимки за счет имущества. Отсутствие какого-либо из перечисленных условий является основанием для признания незаконным решения об аресте имущества. К сожалению, на практике данные условия не всегда выполняются. Можно столкнуться со следующими нарушениями:

1) отсутствие решения о взыскании налоговой недоимки за счет имущества. ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 4 мая 2005 г. по делу N Ф04-2645/2005(10985-А27-33) признал незаконным производство ареста в силу того, что не было представлено решение о взыскании налога за счет иного имущества предприятия, принятое на момент вынесения оспариваемого постановления о производстве ареста на имущество;

2) отсутствие подтверждения того, что налоговая недоимка не может быть взыскана за счет денежных средств должника. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 9 марта 2004 г. по делу N Ф04/1146-215/А03-2004 согласился с тем, что действия налоговых органов по аресту имущества незаконны, поскольку налоговый орган документально не доказал соблюдение порядка наложения ареста в качестве обеспечения взыскания налога за счет имущества общества, в частности не доказал принятие в установленном порядке и в установленные сроки решений о взыскании налогов в оспариваемой сумме за счет денежных средств, не выполнил требования, предусмотренные статьями 46, 47 Налогового кодекса РФ, а также не доказал наличие оснований полагать, что налогоплательщик скроет свое имущество.

Согласно п. 2 ст. 77 НК РФ арест имущества может быть полным или частичным. Арест подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога. Полный арест предполагает запрет отчуждать имущество, принадлежащее на праве собственности должнику, владение и пользование арестованным имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового (таможенного) органа. Частичный арест допускает возможность отчуждения арестованного имущества с согласия и при контроле налогового (таможенного) органа. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, влечет налоговую ответственность по ст. 125 НК РФ в виде штрафа в размере 10000 руб.

Таким образом, арест всего имущества допускается, если размер налоговой недоимки соответствует или превышает его стоимость. Решение об аресте принимается руководителем налогового органа в форме постановления. Статьей 77 НК РФ также определена процедура наложения ареста, согласно которой необходимо получение санкции прокурора для производства ареста и наличие понятых при аресте. Нарушение данных требований является основанием для признания произведенного ареста незаконным. ФАС Поволжского округа в Постановлении от 6 апреля 2004 г. по делу N А55-7575/03-5 признал незаконным арест имущества налоговым органом, поскольку он был произведен без участия понятых и без санкции прокурора.

В соответствии с п. 10 ст. 77 НК РФ при производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю). В ночное время проведение ареста не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога.

## 3. ИЗМЕНЕНИЯ, ВНЕСЕННЫЕ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ, В ЧАСТИ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Положения главы 8 НК РФ, посвященные исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, претерпели значительные изменения. Нужно отметить, что изменения затронули те положения, которые часто являлись причиной судебных разбирательств. К сожалению, некоторые новшества складываются не в пользу налогоплательщика.

### 3.1. Ошибка при указании кода бюджетной классификации

Ни одна организация не застрахована от ошибок, в том числе от ошибок при перечислении налогов. До 1 января 2007 года законодательством РФ не было определено, что делать при ошибочном указании кода бюджетной классификации (далее - КБК) при уплате налогов, поэтому возникали многочисленные судебные дела, которые решались как в пользу налоговых органов, так и в пользу налогоплательщиков. В частности, ФАС Московского округа в Постановлении от 8 августа 2005 г. по делу N КА-А40/7415-05 указывал, что нет основания для взыскания пени при неверном указании КБК в платежном поручении на перечисление налога.

Тем не менее неверное указание КБК, вследствие которого налог был зачислен (или предназначен для зачисления) в доходы иного бюджета, может расцениваться как неуплата налога в установленный срок. Нередко суды приходили к выводу, что начисление пеней в таких случаях правомерно (Постановления ФАС Уральского округа от 28.04.2004 N Ф09-1626/04-АК, ФАС Северо-Западного округа от 21.11.2005 N А21-65/05-С1, от 16.06.2006 N А56-35314/2005).

Однако нужно отметить, что неверное указание КБК не оказывает влияния на правильность распределения перечисленных денежных средств между бюджетами. Нередко суды обращали внимание на это и констатировали тот факт, что неверное указание КБК не влечет возникновения недоимки по налогу, а при отсутствии недоимки начисление пеней незаконно (Постановления ФАС Московского округа от 29.12.2004 N КА-А41/12412-04, от 27.10.2005 N КА-А41/10358-05; от 19.04.2005 N КА-А40/2886-05; от 08.08.2005 N КА-А40/7415-05; от 18.01.2006 N КА-А41/13849-05; от 19.01.2006 N КА-А40/13552-05; ФАС Дальневосточного округа от 22.06.2005 N Ф03-А51/05-2/1500; от 25.05.2005 N Ф03-А51/05-2/1163; от 21.09.2005 N Ф03-А73/05-2/2896; ФАС Центрального округа от 11.05.2006 N А08-10286/06-20 и др.).

С 1 января 2007 года в связи с вступлением в силу Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ (далее - Федеральный закон N 137-ФЗ), внесшего изменения в пункт 7 статьи 45 НК РФ, обязанность налогоплательщика по перечислению налога считается исполненной с момента предъявления им в банк поручения на перечисление денежных средств на соответствующий счет Федерального казначейства. Если же счет Федерального казначейства был указан неправильно вне зависимости от того, поступили ли денежные средства в бюджет того же уровня, то обязанность налогоплательщика считается исполненной не будет.

Согласно новой редакции этого пункта налогоплательщик, неправильно заполнивший платежное поручение, теперь может подать в налоговый орган заявление с указанием на ошибку и просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика. К заявлению прикладываются документы, подтверждающие фактическое перечисление средств на счет Федерального казначейства.

На основании поданного заявления налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налога и пересчитывает начисленные пени. Кроме того, налоговый орган вправе провести совместно с налогоплательщиком сверку налоговых платежей и принять решение об уточнении платежа на основании заявления и акта сверки.

Такой порядок применим, как следует из писем Минфина России от 04.10.2006 N 03-02-07/1-272 и от 13.09.2006 N 03-02-07/1-249, к следующим ситуациям: когда в платежке налогоплательщик допустил ошибку, которая не повлекла перечисление налога на соответствующий счет Федерального казначейства (например, если в платежке на перечисление налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, отражен КБК, не соответствующий выбранному объекту налогообложения). Новые правила распространяются на платежные поручения, направленные в банк после 31 декабря 2006 года.

Нужно заметить, что в 2007 г. у налогоплательщиков есть возможность уточнять реквизиты платежных поручений, направленных в банк в период с 2004 по 2006 г. Дело в том, что до 1 января 2007 г. налогоплательщик, обнаруживший ошибку при перечислении налога, мог обратиться в налоговый орган для уточнения реквизитов. На основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки уплаченных налогоплательщиком налогов, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимал решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом налоговый орган осуществлял пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджет до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа. В 2007 г. налогоплательщики могут уточнять реквизиты платежных поручений, поскольку срок давности, предусмотренный НК РФ, составляет три года. Однако уточнить реквизиты и пересчитать начисленные пени можно, только если они не были взысканы.

### 3.2. Авансовые платежи

Несвоевременное перечисление авансовых платежей до 1 января 2007 г. нередко становилось причиной многочисленных судебных споров. Позиция Высшего Арбитражного Суда (ВАС) РФ, изложенная в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, была следующей: пени могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 НК РФ. Однако судебные решения различных округов, выносимые на основании этой позиции, были прямо противоположны друг другу. Так, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.03.2006 N А58-3390/05-Ф02-1136/06-С1 был сделан вывод, что пени за несвоевременную уплату ЕСН начислены налоговым органом правомерно. Объяснение было дано следующее: в соответствии с пунктом 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность по уплате налога должна быть выполнена налогоплательщиком самостоятельно и в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Согласно п. 2 ст. 57 Налогового кодекса Российской Федерации при уплате налога с нарушением срока уплаты налогоплательщик уплачивает пени в порядке и на условиях, которые предусмотрены налоговым законодательством.

В силу п. 1 ст. 75 Налогового кодекса Российской Федерации пени подлежат уплате налогоплательщиком в случае образования у него недоимки, то есть не уплаченной в установленный законом срок суммы налога. Налогоплательщик в соответствии с положениями статей 52 - 55 Налогового кодекса Российской Федерации исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового (в случаях, установленных законом, - отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период. Пунктом 1 ст. 55 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Опираясь на Постановление ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, ФАС ВСО пришел к выводу, что пени могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 Налогового кодекса Российской Федерации. Здесь же следует уточнить, что НК РФ не рассматривает пени в качестве санкции или вида ответственности за совершенное налоговое правонарушение. Таким образом, было вынесено решение в пользу налогового органа.

ФАС Северо-Западного округа принял противоположное решение в аналогичной ситуации (Постановление от 29.11.2005 N А56-43366/04). Опираясь практически на те же нормы НК РФ, суд вынес решение в пользу налогоплательщика. При этом суд отметил, что в пункте 3 статьи 243 указано, что в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога.

Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца. По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу. В соответствии с положениями ст. ст. 52 - 55 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, - отчетного) периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных финансовых результатов экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период.

Как следует из ст. 240 НК РФ, налоговым периодом по ЕСН признается календарный год, а отчетными периодами по налогу - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Согласно ст. 75 НК РФ пени - это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

В соответствии с п. 20 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 N 5 при рассмотрении споров, связанных со взысканием с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, судам необходимо исходить из того, что пени, предусмотренные статьей 75 НК РФ, взыскиваются с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам

отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 НК РФ.

В своем решении ФАС СЗО указал, что не предусматривает возможности взыскания с налогоплательщика пеней за нарушение сроков уплаты авансовых платежей по налогам, исчисляемым расчетным путем вне привязки к реальным финансовым результатам деятельности налогоплательщика. В соответствии с налоговым законодательством налогоплательщик должен подводить итоги своей деятельности и определять налоговую базу по окончании первого квартала, полугодия, девяти месяцев и года.

Другой арбитражный суд - ФАС Волго-Вятского округа - в Постановлении от 8 июля 2004 г. по делу N А79-1089/2003-СК1-1039 также указал на то, что пени при просрочке уплаты авансовых платежей по налогу взыскиваться не могут.

Однако если имеет место просрочка по уплате авансовых платежей за отчетные налоговые периоды, то пени начисляются (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 22 декабря 2004 г. по делу N Ф03-А37/04-2/3478).

С 1 января 2007 г. порядок стал иным. Федеральный закон N 137-ФЗ внес изменения в статью 58 НК РФ, в частности в пункт 3, касающийся ответственности за просрочку уплаты авансовых платежей. В новой редакции ст. 58 НК РФ дано определение авансовых платежей по налогу (это предварительные платежи по налогу в течение налогового периода, авансовые платежи являются разновидностью налогового платежа, что влечет уплату пеней при просрочке их уплаты). В случае уплаты авансовых платежей по налогу в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки начисляются пени. При этом нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей уже не рассматривается в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Иначе говоря, с 1 января 2007 г. нарушения, связанные с исчислением или уплатой авансовых платежей (их просрочка, неправильное определение суммы), не ведут к налоговой ответственности (взыскание штрафов, в частности по ст. 122 НК РФ), но влекут за собой начисление пеней.

### 3.3. Зачет и возврат налоговых платежей

Федеральный закон N 137-ФЗ также внес существенные изменения в главу 12 "Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм" НК РФ. Ранее возможность зачета излишне уплаченных сумм по одному налогу в счет другого зависела от того, к одному ли уровню бюджетной системы РФ они относятся. Новая редакция ст. 78 НК РФ предусматривает проведение зачета сумм излишне уплаченных налогов и сборов в бюджеты разных уровней бюджетной системы РФ. Сейчас в соответствии с пунктом 1 статьи 78 НК РФ можно зачесть переплаченный налог в задолженности по пеням и штрафам, а не только в недоимке или в предстоящих налоговых платежах, как было до этого времени. Кроме того, согласно пункту 14 статьи 78 НК РФ появилась возможность учесть или возратить излишек не только по налогу, но и по авансовым платежам и даже штрафам. Кроме того, в ст. 78 НК РФ внесено дополнение о том, что если зачет в предстоящих платежах будет, как и ранее, проводиться только на основании заявления налогоплательщика, то зачет в недоимке возможен и по инициативе самих налоговых органов.

Изменения, касающиеся зачета и возврата налогов, коснулись и сроков:

- установлен срок принятия налоговым органом решения о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей, равный 10 дням, вместо пяти дней, установленных ранее. Данный срок исчисляется со дня получения заявления налогоплательщика или подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если она проводилась;

- сократился с 1 месяца до 10 дней срок, в течение которого налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишней уплаты налога и его сумме (пункт 3 статьи 78 НК РФ);

- 10 дней дано налоговому органу для того, чтобы сообщить налогоплательщику об излишнем взыскании налога, пеней или штрафов (п. 4 ст. 79 НК РФ). Ранее срок для решения о зачете составлял 5 дней, о возврате - 2 недели.

В течение тех же 10 дней со дня получения заявления от налогоплательщика (или со дня подписания акта сверки) налоговики обязаны принять решение о зачете или возврате (п. 5 ст. 78, п. 2 ст. 79 НК РФ).

Необходимо также отметить, что с 2008 года засчитывать налоги можно будет по их видам (федеральные, региональные, местные), а не по уровням бюджетов (п. 1 ст. 78 НК РФ). Например, перечисленные авансовые платежи по налогу по упрощенной системе налогообложения, перечисляемые в бюджет субъекта Федерации, можно будет зачесть в счет уплаты минимального платежа, зачисляемого в местный бюджет в зависимости от того, в какие бюджеты предусмотрено

зачисление данных видов налогов, а не отвлекать денежные средства на перечисление минимального налога.

Следует также отметить новшество, касающееся начисления пеней. Ранее действовавшая редакция ст. 75 НК РФ предусматривала только две причины, дающие право не платить пени: приостановление операций налогоплательщика в банке по решению суда или налогового органа или наложение ареста на его имущество. Следовательно, если налогоплательщик на основании разъяснений, данных в письмах финансового или налогового ведомства, совершал ошибку, сопровождающуюся неуплатой налогов, то на основании подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ он освобождался только от ответственности за совершение налогового правонарушения, но не от обязанности уплатить в бюджет пени.

Изменения в ст. 75 НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2007 года, таковы: пени не начисляются на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

#### **4. ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ОТСРОЧЕК**

##### **4.1. Отсрочка и рассрочка**

Налоговым законодательством установлена обязанность налогоплательщика уплачивать налоги самостоятельно и своевременно, то есть в срок, установленный законом для определенного налога. Согласно положениям статьи 45 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика. Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации. Также налог считается уплаченным, если решение о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов вынесено налоговым органом или судом в порядке, установленном статьей 78 НК РФ. Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Однако в некоторых случаях налогоплательщик может на законных основаниях уплатить налог позднее. Главой 9 НК РФ предусмотрены условия изменения срока уплаты налога (сбора), а также пени. Так, в соответствии с ней изменение срока уплаты налога (сбора) влечет за собой перенос установленного срока уплаты на более поздний. Причем этот срок может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога. Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога (сбора).

Изменение срока уплаты налога возможно на основании предоставляемого налогоплательщику налоговыми органами решения об изменении срока уплаты налогов и сборов. Изменение срока уплаты налогов и сборов может предоставляться в форме отсрочек и рассрочек, а также в форме инвестиционных налоговых кредитов. Помимо специальных оснований, по которым возможно изменить срок уплаты налога, установленный для каждой из этих форм, имеются общие основания, исключающие изменение срока уплаты налога. Данные основания перечислены в статье 62 НК РФ. Срок уплаты налога не может быть изменен, если:

- в отношении лица, претендующего на такое изменение, возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах;
- имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

Налогоплательщик может получить отсрочку по уплате налогов. Под отсрочкой подразумевается перенос срока уплаты налога на срок не более одного года с единовременной

уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Не нужно путать отсрочку с рассрочкой по уплате налогов. Рассрочка - это перенос срока уплаты налога на срок не более одного года с поэтапной уплатой суммы налога. В чем разница между этими понятиями, рассмотрим на примере 4.1.

Пример 4.1.

ООО "Алмаз" была предоставлена шестимесячная отсрочка по уплате налога на добавленную стоимость за январь 2007 года в сумме 50000 рублей. Срок уплаты НДС за январь 2007 г. - 20 февраля 2007 г. Следовательно, ООО "Алмаз" должно уплатить НДС за январь 20 августа 2007 г.

Кроме того, ООО "Алмаз" была предоставлена шестимесячная рассрочка по налогу на прибыль за 2006 год в сумме 60000 рублей. Срок уплаты данного налога - 28 марта 2007 г. Следовательно, ООО "Алмаз" должно уплачивать налог на прибыль за 2006 год равными долями по согласованному графику с 28 апреля 2007 г. по 28 октября 2007 г. включительно.

Здесь необходимо обратить внимание на изменения в ст. 64 НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2007 года. Начиная с этой даты срок предоставляемых отсрочек и рассрочек увеличен до одного года, тогда как ранее отсрочки и рассрочки по уплате налогов предоставлялись на срок от одного до шести месяцев. Кроме того, по решению Правительства РФ может быть предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий трех лет. Основанием для предоставления отсрочки (рассрочки) признается утверждение арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления.

Увеличив сроки предоставления отсрочек и рассрочек, Федеральный закон N 137-ФЗ отменил такую форму изменения срока уплаты налога, как налоговый кредит. До 1 января 2007 г. в НК РФ предусматривал следующие формы изменения срока уплаты налога: отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит. Налоговый кредит предоставлялся на срок от трех месяцев до одного года. К тому же процент за предоставляемый налоговый кредит устанавливался в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Возможно, за увеличение срока предоставления налоговых отсрочек законодатель предусмотрел увеличенную сумму платы. Так, за отсрочку или рассрочку необходимо было заплатить 1/2 ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ. Таким образом, налоговый кредит отличался от двух предыдущих форм повышенными процентами. Однако и давался налоговый кредит на гораздо больший срок. Предполагалось, что за период, на который давался налоговый кредит, финансовое положение налогоплательщика меняется в лучшую сторону.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется в следующих случаях:

- если лицу, претендующему на отсрочку, причинен ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- лицу финансирование из бюджета или оплата выполненного этим лицом государственного заказа предоставлены с задержкой;
- возникнет угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер.

Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 апреля 1999 г. N 382 и включает в себя следующие виды деятельности:

- в сельском хозяйстве: растениеводство, механизированные работы в полевых условиях, заготовки сельскохозяйственной продукции и сырья, звероводство;
- в перерабатывающей промышленности: сезонное производство в организациях мясной и молочной промышленности, сезонное производство в организациях сахарной и консервной промышленности;
- в рыбном хозяйстве: рыбохозяйственная деятельность на промысловых судах и в береговых перерабатывающих организациях, искусственное воспроизводство рыбных запасов, выращивание прудовой товарной рыбы и рыбовосадочного материала, добыча и переработка водорослей и морских млекопитающих;
- в нефтедобывающей и газовой промышленности: обустройство месторождений и строительство объектов на болотистых местах и под водой в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
- в торфяной промышленности: добыча, сушка и уборка торфа, ремонт и обслуживание технологического оборудования в полевых условиях;
- в медицинской промышленности: заготовка растительного лекарственного и эфирно-масличного сырья;

- в лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности: заготовка и вывозка древесины, сплавные и лесоперевалочные работы, работы по выгрузке древесины из судов водного транспорта и выкатке древесины из воды, заготовка бересты;

- в лесном хозяйстве: подготовка почвы, посев и посадка леса, уход за лесными культурами, работа в лесопитомниках, полевые лесоустроительные работы, заготовка дикорастущих лесных продуктов;

- в охотничьем хозяйстве: охотничий промысел и заготовка продукции охоты, охрана, учет и воспроизводство охотничьих животных (включая биотехнические мероприятия и дичеразведение), полевые охотустроительные работы;

- в водном хозяйстве: дноуглубительные и берегоукрепительные работы;

- в геолого-разведочных работах: полевые экспедиционные работы

- в промышленности нерудных строительных материалов: добыча песчано-гравийной смеси из русел рек;

- в промышленности по добыче и обработке драгоценных металлов и драгоценных камней: добыча драгоценных металлов и драгоценных камней из россыпных месторождений, добыча драгоценных металлов из рудных месторождений малой мощности (малые золоторудные месторождения);

- в отрасли речного и морского транспорта: перевозки пассажиров и грузов, погрузочно-разгрузочные работы в районах с ограниченными сроками навигации;

- во всех отраслях экономики: досрочный завоз продукции (товаров) в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена и при наличии иных оснований, предусмотренных Таможенным кодексом Российской Федерации в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу России. Кроме перечисленных выше оснований для предоставления отсрочки или рассрочки в отношении региональных и местных налогов региональные и местные власти могут установить дополнительные основания.

Необходимо отметить, что в отношении отсрочки по налогам, которые уплачиваются в рамках специальных налоговых режимов (например, упрощенная система налогообложения, ЕНВД, ЕСХН), существует позиция Конституционного Суда РФ, отраженная в Определении от 09.04.2001 N 82-О. Рассмотрев жалобу индивидуального предпринимателя в отношении уплаты единого налога на вмененный доход, Конституционный Суд РФ указал, что сроки уплаты налогов и сборов согласно НК РФ устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. При этом уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Внесение платежей до истечения налогового периода, как это предусмотрено оспариваемыми нормами, не противоречит общим началам налогового законодательства. В тех же случаях, когда плательщик единого налога не имеет достаточных средств для внесения авансового платежа, он вправе обратиться за предоставлением отсрочки или рассрочки уплаты налога. Отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляются по одному или нескольким налогам. На сумму задолженности в связи с предоставленной отсрочкой или рассрочкой по налогам начислены проценты исходя из ставки, равной 1/2 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. Проценты не начисляются, если отсрочка или рассрочка предоставлены организациям, которым был причинен ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы. Проценты также не начисляются, если лицу финансирование из бюджета или оплата выполненного им государственного заказа предоставлены с задержкой. В остальных случаях проценты взимаются. Рассмотрим, как рассчитываются проценты по отсрочкам и рассрочкам.

По отсрочкам суммы причитающихся к уплате процентов за пользование бюджетными средствами рассчитываются налоговыми органами в день, следующий за датой завершения отсрочки, и в пятидневный срок доводятся до налогоплательщика с указанием сроков уплаты (не более 5 дней).

В случае досрочного прекращения отсрочки сумма процентов к уплате корректируется в зависимости от фактического числа дней пользования отсрочкой. Проценты рассчитываются за период с даты предоставления отсрочки по дату досрочного прекращения отсрочки включительно. Новые суммы процентов налоговые органы также должны довести до сведения налогоплательщика в пятидневный срок с указанием срока уплаты (не более 5 дней).

В случае неуплаты причитающихся процентов в сроки, указанные в уведомлении, они подлежат бесспорному взысканию. Если оказалась не уплачена сумма налога при досрочном прекращении действия отсрочки, то начисляются пени на оставшуюся неуплаченной сумму недоимки начиная с 20-го дня, следующего за днем принятия уполномоченным органом решения о досрочном прекращении отсрочки.

По рассрочкам после получения решения уполномоченного органа о предоставлении рассрочки с установленным графиком уплаты налоговый орган на следующий день после установленного графиком срока уплаты задолженности рассчитывает за каждый истекший период и доводит в течение 5 дней до налогоплательщика суммы причитающихся к уплате процентов за пользование бюджетными средствами с указанием сроков их уплаты (не более 5 дней).

При досрочном прекращении действия рассрочки производится пересчет причитающихся к уплате процентов по последнему сроку уплаты в соответствии с графиком, исходя из фактического числа дней пользования рассрочкой в этом периоде. Новые суммы процентов, причитающиеся к уплате после произведенных перерасчетов, налоговые органы доводят до налогоплательщика также в пятидневный срок. Пени на оставшуюся неуплаченной сумму недоимки при досрочном прекращении действия рассрочки начисляются начиная с 20-го дня, следующего за днем принятия уполномоченным органом решения о досрочном прекращении рассрочки.

Порядок расчета процентов за пользование бюджетными средствами изложен в письме МНС России от 12 мая 1999 г. N AC-6-09/398@. В соответствии с этим письмом плата за пользование средствами бюджета при предоставлении отсрочки по уплате налогов и других обязательных платежей (РПО) исчисляется по формуле:

$$PPO = \sum_{i=1}^n \left( \frac{SR_i \times RP}{365} \times \frac{N \times KD_i}{100} \right),$$

где  $i = 1, 2, 3, \dots, n$ ;

$n$  - количество ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действующих в период пользования отсрочкой;

$i$  - порядковый номер ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в период пользования отсрочкой;

$SR_i$  -  $i$ -я ставка рефинансирования (в процентах), установленная Центральным банком РФ, действующая в период пользования отсрочкой;

$RP$  - размер процента, установленный в решении уполномоченного органа о предоставлении отсрочки, который может принимать значения 1/2 или 1/3;

365 - количество календарных дней в году (если год високосный, то количество дней равно 366);

$KD_i$  - количество календарных дней действия  $i$ -той ставки рефинансирования Центрального банка РФ за период пользования отсрочкой;

$N$  - общая сумма задолженности по конкретному налоговому платежу, отсроченная к уплате, в соответствии с решением уполномоченного органа;

Размер платы (в процентах) за пользование средствами бюджета при предоставлении отсрочек за один день при  $i$ -той ставке рефинансирования Центрального банка РФ (с округлением до двух десятичных знаков после запятой) можно представить в виде следующего выражения:

$$\frac{SR_i \times RP}{365}$$

Показатель количества календарных дней действия  $i$ -й ставки рефинансирования Центрального банка РФ за период пользования отсрочкой ( $KD_i$ ) можно рассчитать следующим образом:

$$\sum_{i=1}^n KD_i = D,$$

где  $D$  - общее количество календарных дней пользования отсрочкой. При этом число календарных дней действия отсрочки определяется начиная с даты ее предоставления по дату завершения действия отсрочки.

Рассмотрим на примере 4.2, как рассчитывается плата за пользование средствами бюджета при предоставлении отсрочки по уплате налогов.

Пример 4.2. Рассмотрим ситуацию, описанную в предыдущем примере.

ООО "Алмаз" предоставлена отсрочка по налогу на добавленную стоимость за январь 2007 года до 20 августа 2007 года. Сумма налога к уплате составляет 50000 рублей.

Общее количество календарных дней пользования отсрочкой 182 (показатель  $D$ ), из них:

KD1 = 126 дней (с 20 февраля по 25 июня), предположим, что действовала ставка рефинансирования SP1 = 12%;

KD2 = 56 дней (с 26 июня по 20 августа) - SR2 = 11,5% (допустим, что в этот период была такая ставка рефинансирования).

Размер процента, установленный решением уполномоченного органа, составляет RP = 0,5.

Плата в виде процентов за пользование средствами бюджета составляет PPO = 1476,71 рублей, в том числе:

1) за период с 20 февраля по 25 июня - 1035,61 руб.  $((12 \times 0,5 / 365) \times (50000 \times 126 / 100))$ ;

2) за период с 26 июня по 20 августа - 441,10 руб.  $((11,5 \times 0,5 / 365) \times (50000 \times 56 / 100))$ .

Плата за пользование средствами бюджета при предоставлении рассрочек по уплате налогов и других обязательных платежей (PPRk) исчисляется отдельно за каждый период (месяц или квартал) в зависимости от графика уплаты, установленного решением уполномоченного органа.

Расчет производится по формуле:

$$PPRk = \sum_{i=1}^{i=n} \left( \frac{SRi \times RP}{365} \times \frac{Nk \times KD_i}{100} \right),$$

где k = 1, 2, 3, ..., m;

m - количество сроков погашения задолженности, установленных графиком уплаты;

k - порядковый номер срока погашения задолженности, установленного графиком уплаты;

i = 1, 2, 3, ..., n;

n - количество ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действующих в соответствующем месяце (квартале);

i - порядковый номер ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в соответствующем периоде;

SRi - i-я ставка рефинансирования (в процентах), установленная Центральным банком РФ, действующая в соответствующем периоде;

RP - размер процента, установленный в решении уполномоченного органа о предоставлении рассрочки, который может принимать значения 1/2 или 1/3;

365 - количество календарных дней в году (если год високосный, то количество дней равно 366);

N - общая сумма задолженности по конкретному налоговому платежу, рассроченная к уплате, в соответствии с решением уполномоченного органа;

KDi - количество календарных дней действия i-й ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в соответствующем периоде.

Показатель Nk рассчитывается по формуле:

$$Nk = N - (SV \times (k - 1)),$$

где N - общая сумма задолженности по конкретному налоговому платежу, рассроченная к уплате, в соответствии с решением уполномоченного органа;

SV - единовременная сумма выплаты рассроченной задолженности по уплате налога.

Величина N изменяет свое значение в каждом периоде (помесячно или поквартально), а величина Nk изменяется в сторону уменьшения после погашения части задолженности в соответствии с установленным графиком.

Значение единовременной суммы выплаты рассроченной задолженности по уплате налога (SV) определяется по формуле:

$$SV = \frac{N}{m},$$

где N - общая сумма задолженности по конкретному налоговому платежу, рассроченная к уплате, в соответствии с решением уполномоченного органа;

m - количество сроков погашения задолженности, установленных графиком уплаты.

Количество календарных дней действия i-й ставки рефинансирования Центрального банка РФ (KDi) в соответствующем периоде определяется по рассмотренной выше формуле:

$$i=1$$

$$\sum_{i=1}^n KDi = D,$$

$$i=n$$

где D - количество календарных дней в соответствующем периоде, если предоставлена рассрочка и уплата производится в соответствии с установленным графиком. Величина D при предоставлении рассрочки определяется для первого срока уплаты начиная с даты предоставления рассрочки по дату первого срока уплаты, установленную графиком, по второму сроку уплаты - со дня, следующего за первым сроком уплаты, по дату, установленную графиком для второго срока уплаты, и т.д.

Рассмотрим на примере 4.3, как рассчитывается плата за пользование средствами бюджета при предоставлении рассрочки по уплате налогов.

Пример 4.3. Рассмотрим ситуацию из примера 4.1. ООО "Алмаз" предоставлена рассрочка по уплате задолженности по налогу на прибыль в сумме 60000 рублей (показатель N) на 6 месяцев с 28 марта по 28 октября 2007 года и в соответствии с графиком установлена помесечная уплата ( $m = 6$ ) причитающейся части рассроченной задолженности ( $SV = 60000/6 = 10000$  рублей). В соответствии с графиком уплаты установлены сроки внесения причитающейся части рассроченного к уплате налога и процентов - 28-го числа каждого месяца - с 28 апреля по 28 сентября.

Допустим, что с 28 марта по 25 июня действовала ставка рефинансирования  $SR1 = 12\%$ , а с 26 июня по 28 сентября -  $SR2 = 11,5\%$ .

Размер процента, установленный решением уполномоченного органа,  $RP = 0,5$ .

Величина D рассчитывается по каждому месяцу отдельно и умножается на величину  $N_k$ , которая после каждой очередной уплаты уменьшается на сумму произведенной выплаты.

- по первому сроку уплаты, установленному графиком (28 апреля), причитается к уплате  $SV = 10000$  рублей. Для расчета процентов по этому сроку величина  $N1 = 6000$ , величина  $D = KD1 = 32$  дня (с 28 марта по 28 апреля включительно), а величина  $SR1 = 12\%$ . Сумма процента за пользование средствами бюджета составила  $PPR1 = (12 \times 0,5/365) \times (60000 \times 32/100) = 315,61$  (руб.);

- по второму сроку уплаты (28 мая) причитается к уплате:  $SV = 10000$ . Для расчета процентов по этому сроку: величина  $N2 = 60000 - [10000 \times (2 - 1)] = 60000 - 10000 = 50000$  (руб.); величина  $D = KD1 = 30$  дней (с 28 апреля по 28 мая включительно), а показатель  $SR1 = 12\%$ . Сумма процентов за пользование средствами бюджета составила:  $PPR2 = (12 \times 0,5/365) \times (50000 \times 30/100) = 246,58$  (руб.);

- по третьему сроку уплаты (28 июня) причитается к уплате:  $SV = 10000$  руб. Для расчета процентов по этому сроку: величина  $N3 = 60000 - [10000 \times (3 - 1)] = 60000 - 20000 = 40000$  (руб.), величина  $D = KD1 = 29$  дней (с 28 мая по 25 июня включительно), а показатель  $SR1 = 12\%$ . Сумма процента за пользование средствами бюджета составила:  $PPR3 = (12 \times 0,5/365) \times (40000 \times 29/100) = 190,68$  (руб.). С 26 июня по 28 июня включительно  $SR2 = 11,5$ ;  $PPR3 = (11,5 \times 0,5/365) \times (40000 \times 3/100) = 18,90$  (руб.). Итого: 209,58 руб.;

- по четвертому сроку уплаты (28 июля):  $SV = 10000$  руб. Для расчета процентов по этому сроку: величина  $N4 = 60000 - [10000 \times (4 - 1)] = 60000 - 30000 = 30000$  (руб.), величина  $D = 30$  дней (с 28 июня по 28 июля включительно), а показатель  $SR2 = 11,5$ . Плата в виде процентов за пользование средствами бюджета составляет 51,30 руб. Значение  $PPR4 = (11,5 \times 0,5/365) \times (30000 \times 30/100) = 141,78$  (руб.);

- по пятому сроку уплаты (28 августа):  $SV = 10000$  руб. Для расчета процентов по этому сроку: величина  $N5 = 60000 - [10000 \times (5 - 1)] = 60000 - 40000 = 20000$  (руб.); величина  $D = KD1 = 31$  день (с 28 июля по 28 августа включительно), показатель  $SR1 = 11,5\%$ . Плата в виде процентов за пользование средствами бюджета составила:  $PPR5 = (11,5 \times 0,5/365) \times (20000 \times 31/100) = 97,67$  (руб.);

- по шестому сроку уплаты (28 сентября):  $SV = 10000$  руб. Для расчета процентов по этому сроку: величина  $N6 = 60000 - [10000 \times (6 - 1)] = 60000 - 50000 = 10000$  (руб.); величина  $D = KD1 = 31$  день (с 28 августа по 28 сентября включительно), показатель  $SR1 = 11,5\%$ . Плата в виде процентов за пользование средствами бюджета составляет:  $PPR6 = (11,5 \times 0,5/65) \times (10000 \times 31/100) = 48,84$  (руб.).

Предоставление возможности оплатить налог позже, особенно если организация пострадала в результате стихийных бедствий или катастроф, является несомненным преимуществом. Организация может выправить свое финансовое положение, отсрочив хотя бы уплату налогов. Налогоплательщик получает гарантию, что операции по его счетам не будут остановлены, а имущество не будет арестовано. Кроме того, с момента оформления положительного решения не

начисляются и пени. Для того чтобы избежать начисления пеней до получения такого решения, можно подать вместе с заявлением соответствующее ходатайство, хотя вместо пеней организация должна уплатить проценты за предоставление отсрочки. Однако проценты рассчитывают в процентной доле от ставки рефинансирования (от 1/2 до 3/4). Следовательно, за каждый день проценты начисляются в размере не более 1/365 ставки рефинансирования, в то время как пени начисляются в размере 1/300 этой же ставки.

Если же для уплаты налогов организация обратилась бы в банк с просьбой о предоставлении кредита, то процентные ставки в банках, естественно, оказались бы гораздо выше установленных ставок для отсрочек и рассрочек.

Однако перенесение срока уплаты налогов представляется довольно трудной процедурой, поскольку необходимо подготовить достаточно большой пакет документов. Рассмотрение представленного пакета может потребовать значительного количества времени. К тому же налоговые органы отдают предпочтение крупным предприятиям.

#### 4.2. Инвестиционный налоговый кредит

При предоставлении инвестиционного налогового кредита налогоплательщику дается возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Срок предоставления инвестиционного налогового кредита может устанавливаться от одного года до пяти лет.

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организации в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается финансовым органом субъекта РФ.

Порядок расчетов по налогам при предоставлении налогового инвестиционного кредита таков: согласно статье 66 НК РФ организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите, причем уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

В том случае, если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите и срок действия этих договоров не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому договору. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится сначала в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммы кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

Следует иметь в виду, что сумма инвестиционного налогового кредита не может превышать 50% общей суммы налога без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. Если накопленная сумма кредита за отчетный период превысит эти 50%, на которые допускается уменьшение налога, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период. Рассмотрим на примере 4.4 очень распространенную ситуацию.

Пример 4.4. ФГУП НПП "Гранит" утвердило план технического перевооружения производства и закупило для этих целей новое оборудование. Данное обстоятельство позволило обратиться с заявлением о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль, зачисляемому в доход федерального бюджета. Было принято положительное решение, и с предприятием был заключен соответствующий договор с предоставлением инвестиционного налогового кредита на сумму 100000 руб. сроком на два года начиная с 1 января 2005 года. Предприятие имело право в течение двух лет уменьшать свои платежи по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет, до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в бюджет в результате всех таких уменьшений, не стала бы равной 100000 руб.

В 2006 году сумма начисленного налога на прибыль в федеральный бюджет составила 150000 руб. Следовательно, предприятие имело право уменьшить сумму налога к уплате не более чем на 75000 руб. За 2006 год сумма начисленного налога на прибыль в федеральный бюджет составила 60000 руб. Предприятие имело право уменьшить сумму налога к уплате только на 25000 руб. (100000 - 75000). Оставшуюся сумму налога предприятие обязано уплатить.

С 1 января 2008 г предприятие начало погашать образовавшуюся у него задолженность перед бюджетом, т.е. возвращать 100000 рублей и выплачивать предусмотренные договором проценты.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Согласно статье 67 НК РФ для предоставления инвестиционного налогового кредита установлены следующие основания:

1) если организация проводит научно-исследовательские или опытно-конструкторские работы либо техническое перевооружение собственного производства, в том числе направленное на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами. В этом случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на сумму, составляющую 30 процентов стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных целей;

2) если организация осуществляет внедренческую или инновационную деятельность, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов. Сумма инвестиционного налогового кредита определяется соглашением между уполномоченным органом и организацией, претендующей на получение кредита;

3) если организация выполняет особо важный заказ по социально-экономическому развитию региона или предоставляет особо важные услуги населению. Сумма кредита, как и в предыдущем пункте, определяется соглашением сторон.

Соглашение или договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать следующие обязательные пункты:

- порядок уменьшения налоговых платежей;
- сумму кредита;
- налог, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит;
- срок действия договора;
- сумму процентов, начисляемых на сумму кредита (они должны быть установлены в интервале от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка РФ);
- порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов;
- ответственность сторон.

Инвестиционный налоговый кредит не предоставляется без оформления залога на имущество или договора поручительства, поэтому к договору должны быть приложены документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство. Также в договоре об инвестиционном налоговом кредите должны содержаться положения о недопущении в течение срока его действия реализации или передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

В отношении региональных или местных налогов законом субъекта Российской Федерации и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, устанавливаются свои условия предоставления инвестиционного налогового кредита, причем в соответствии с п. 7 статьи 67 НК РФ могут быть предусмотрены отличные от установленных в данной статье основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

#### 4.3. Обзор судебной практики

Налогоплательщик (плательщик сборов), как указано в ст. 23 НК РФ, обязан уплачивать законно установленные налоги. Обязанность по уплате налога возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах или досрочно, причем налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Пунктом 2 ст. 45 НК РФ по поводу срока уплаты налога установлено, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 12.10.1998 N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" разъяснил, что положение ст. 57 Конституции Российской Федерации, согласно которому каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, предполагает, что конституционная обязанность налогоплательщика - юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания

с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка. Причем данное положение в свете комментариев, данных в Определении КС РФ от 25.07.2001 N 138-О, распространяется только на добросовестных налогоплательщиков, действия которых направлены на реальное исполнение обязанности по уплате налога, а не на формальное перечисление платежей через неплатежеспособные банки. Таким образом, сформулирована следующая правовая позиция - обязанность налогоплательщика по уплате налогов и сборов не считается исполненной, если на корреспондентском счету банка отсутствуют денежные средства.

Как было рассмотрено выше, налоговое законодательство допускает изменение установленного срока уплаты налога и сбора путем переноса его на более поздний срок. Правила предоставления отсрочек (рассрочек) и инвестиционного налогового кредита определены гл. 9 НК РФ, а также некоторыми подзаконными нормативными правовыми актами.

Однако применение этих правил на практике зачастую является причиной судебных разбирательств между налогоплательщиками и налоговыми органами. Рассмотрим далее наиболее интересные случаи из судебной практики.

При предоставлении отсрочки следует учитывать лимиты. Согласно п. 2 ст. 61 НК РФ изменение срока уплаты налога допускается в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, определенных федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год, - в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет; законами субъектов Российской Федерации о бюджете - в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих субъектов; правовыми актами представительных органов муниципальных образований - в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих муниципальных образований.

Налоговый орган вправе отказать налогоплательщику в предоставлении отсрочки в случае отсутствия лимитов. Так, ФАС Восточно-Сибирского округа (Постановление от 09.11.2005 N А78-2788/05-С2-27/248-Ф02-5504/05-С1) признал правомерными действия налогового органа, отказавшего в предоставлении отсрочки по земельному налогу в связи с тем, что в бюджете муниципального образования лимиты на предоставление налоговых кредитов, отсрочек, рассрочек по уплате налогов и сборов заложены не были.

Согласно материалам дела налоговый орган отказал сельскохозяйственной артели в предоставлении отсрочки по уплате земельного налога, который является местным налогом, на том основании, что правовым актом представительного органа местного самоуправления не предусмотрен лимит предоставления отсрочек по уплате налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет этого района. Считая отказ в предоставлении отсрочки незаконным, артель обратилась в арбитражный суд. Суд первой инстанции удовлетворил требования заявителя. Апелляционная инстанция также признала действия налоговых органов об отказе в предоставлении отсрочки уплаты земельного налога неправомерными. Не согласившись с решениями судов, налоговый орган обратился с кассационной жалобой в ФАС ВСО, который пришел к следующим выводам: общие условия изменения срока уплаты налогов и сборов регламентированы ст. 61 НК РФ. Пунктом 2 этой статьи определено, что изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном гл. 9 НК РФ, и в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов на соответствующий финансовый год правовыми актами представительных органов муниципальных образований - в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих муниципальных образований. Как установлено арбитражным судом, в бюджете района на соответствующий год лимиты на предоставление налоговых кредитов, рассрочек, отсрочек по уплате налогов и сборов заложены не были. Данное обстоятельство подтверждается решением районного совета депутатов. Довод суда о том, что названное решение было опубликовано в средствах массовой информации без приложений к нему, поэтому оно не может применяться в неопубликованной части, является несостоятельным, поскольку в материалах дела имеются доказательства, свидетельствующие о том, что лимиты не были заложены в бюджете (ответ финансового отдела администрации района). Кроме того, налоговая инспекция представила в материалах дела доказательства, свидетельствующие о том, что информация о лимитах содержится в тексте самого правового акта, а не в приложениях к нему.

Ссылка же суда на п. 7 ст. 64 НК РФ, согласно которому уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога по основаниям, указанным в подп. 1 или 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, при отсутствии обстоятельств, установленных п. 1 ст. 62 НК РФ, признана неправомерной. Дело в том, что, поскольку отсутствуют предусмотренные ст. 61 НК РФ общие условия изменения срока уплаты налога, п. 7 ст. 64 НК РФ в этом случае применению не подлежит. Таким образом, подытожил суд кассационной инстанции, налоговый орган правомерно отказал артели в предоставлении отсрочки по уплате земельного налога, который является местным налогом.

Наличие утвержденных в установленном порядке лимитов на предоставление отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов по уплате налогов и сборов является одним из существенных условий для изменения срока уплаты налога, сбора и пени.

К такому выводу пришел ФАС Центрального округа, вынося Постановление по делу от 22 декабря 2005 г. N А54-3233/2005-С2. Этот суд отметил, что при невыполнении этого существенного условия для результатов рассмотрения дела фактически уже не имеет значения, согласован ли письменный отказ налогового органа в предоставлении отсрочки, рассрочки, налогового кредита с финансово-казначейским управлением (т.е. выполнены или нет требования, предусмотренные п. 1 ст. 63 НК РФ). Можно сказать, что в случае невыполнения существенного условия изменения срока уплаты налога, сбора, пени, т.е. при отсутствии утвержденных в установленном порядке лимитов на предоставление отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, иные нормы НК РФ, касающиеся в целом порядка предоставления отсрочки, а в частности оснований для отказа в ней, применяться не могут.

Лимиты следует согласовывать с финансовыми органами, указанными в п. 3 ст. 63 НК РФ. В соответствии с ним органами, уполномоченными принимать решения об изменении сроков уплаты налогов, являются:

- по федеральным налогам и сборам - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, то есть ФНС России;
- по региональным и местным налогам - налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;
- по единому социальному налогу - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

ФАС Уральского округа (Постановление от 25.04.2005 N Ф09-1606/05-АК) указал на то, что при предоставлении отсрочки по уплате налогов вопрос соблюдения лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов, в том числе установленных в соответствии с нормативными правовыми актами соответствующей области на текущий, а также на следующий финансовый год, может быть разрешен только после его согласования с финансовыми органами, указанными в п. 3 ст. 63 НК РФ.

Применение отсрочки по налогам, уплачиваемым в связи с использованием специальных налоговых режимов. ФАС Дальневосточного округа (Постановление от 10.11.2004 N Ф03-А16/04-2/2613), рассмотрев дело об отказе в предоставлении отсрочки по уплате ЕНВД, постановил, что, если плательщик ЕНВД не имеет достаточных средств для внесения авансового платежа, он вправе обратиться за предоставлением отсрочки или рассрочки по уплате налога. По своей правовой природе ЕНВД является налогом, понятие которого дано в ст. 8 НК РФ, то на него распространяется действие главы 9 НК РФ, в том числе в части предоставления отсрочки по его уплате. Право налогоплательщика на получение отсрочки по уплате ЕНВД подтверждено также правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 09.04.2001 N 82-О, согласно которой плательщик ЕНВД, не имеющий достаточных средств для внесения авансового платежа, имеет право просить об отсрочке или рассрочке по уплате налога.

Отсрочка по уплате госпошлины. Согласно п. 2 ст. 333.22 НК РФ арбитражные суды, исходя из имущественного положения плательщика, вправе уменьшить размер государственной пошлины, подлежащей уплате по делам, рассматриваемым вышеуказанными судами, либо отсрочить (рассрочить) ее уплату в порядке, предусмотренном ст. 333.41 НК РФ. Как разъяснено в п. 6 информационного письма Президиума ВАС РФ от 25.05.2005 N 91, отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины может быть предоставлена арбитражным судом истцу, заявителю по его ходатайству на срок до окончания рассмотрения дела, но не более чем на шесть месяцев. Если после истечения срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате государственной пошлины, дело не рассмотрено, суд выносит определение о взыскании с истца, заявителя неуплаченной государственной пошлины, выдает исполнительный лист и направляет его для исполнения в налоговый орган.

Следует иметь в виду, что порядок предоставления отсрочки или рассрочки по уплате государственной пошлины, уменьшения ее размера разъяснен в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 20.03.1997 N 6 "О некоторых вопросах применения арбитражными судами законодательства Российской Федерации о государственной пошлине".

В связи с этим, как указывается в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 02.08.2005 N А43-5461/2005-18-180, в ходатайстве должны быть приведены соответствующие обоснования с приложением документов, свидетельствующих о том, что имущественное положение заинтересованной стороны не позволяет ей уплатить государственную пошлину в установленном размере при подаче искового заявления (заявления), апелляционной или кассационной жалобы, а именно: подтвержденный налоговым органом перечень расчетных и иных счетов, наименования и адреса банков и других кредитных учреждений, в которых эти счета открыты; подтвержденные

банком данные об отсутствии на соответствующем счете (счетах) денежных средств в размере, необходимом для уплаты государственной пошлины, а также об общей сумме задолженности владельца счета по исполнительным листам и платежным документам.

Руководствуясь положениями НК РФ, а также вышеназванным Постановлением Пленума ВАС РФ, ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 23.05.2005 N А17-241/10) оставил без удовлетворения жалобу налогоплательщика, в которой было заявлено ходатайство об отсрочке уплаты государственной пошлины в связи с отсутствием хозяйственно-финансовой деятельности, так как указанное обстоятельство не является основанием для предоставления отсрочки по оплате пошлины и однозначно не свидетельствует о тяжелом материальном положении заявителя.

Не может быть признано повторным и по этой причине недействительным требование об уплате налога, выставленное налоговым органом после прекращения процедуры реструктуризации, по отношению к требованиям, предъявленным налогоплательщику до предоставления ему права на реструктуризацию. Такой вывод сделан Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 22 марта 2005 г. N 13054/04 при пересмотре по заявлению налогового органа в порядке надзора Постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.07.2004 по делу N А43-1039/2004-11-107 Арбитражного суда Нижегородской области.

Согласно материалам дела решение о реструктуризации задолженности ОАО было отменено налоговым органом. На реструктуризируемую задолженность, оставшуюся после исключения общества из реструктуризации, налоговый орган выставил требование об уплате задолженности по налогам и пеням, из-за не исполнения которого принял решение о взыскании суммы задолженности за счет денежных средств налогоплательщика на счетах банка. Не согласившись с данным решением, налогоплательщик обратился в арбитражный суд первой инстанции, который отказал в удовлетворении заявленных требований. Суд кассационной инстанции признал недействительным требование налогового органа об уплате недоимки по налогу и пени, а также решение о взыскании задолженности по этому требованию за счет имущества налогоплательщика, ОАО, указав, что в спорное требование налогового органа были включены суммы недоимки и пеней, на уплату которых требования уже направлялись налогоплательщику в период до принятия налоговым органом решения о реструктуризации. Судом было отмечено, что налоговое законодательство не предусматривает возможности выставления повторного требования.

Однако Президиум ВАС РФ отменил решение суда кассационной инстанции, отметив, что оспариваемое требование не является повторным, поскольку ранее выставленные до вынесения решения о реструктуризации требования были отозваны налоговым органом в связи с принятием решения о реструктуризации. Суммы по этим требованиям были включены в график погашения задолженности по налогам, пеням и штрафам.

Кроме того, суд указал, что решение о прекращении реструктуризации не освобождает налогоплательщика от обязанности по уплате оставшейся задолженности по налогам и сборам, поскольку отмена реструктуризации не поименована в п. 3 ст. 44 НК РФ в качестве основания прекращения обязанности по уплате налога. В этом случае налоговые органы должны принять меры по взысканию задолженности.

Таким образом, Президиум ВАС РФ признал правильным вывод суда первой инстанции о том, что основания, запрещающие налоговой инспекции взыскивать в бесспорном порядке суммы налогов и пеней, ранее включенные в реструктуризируемую задолженность, налоговым законодательством не предусмотрены.

Аналогичное решение было принято ФАС Волго-Вятского округа при рассмотрении дела от 23 мая 2006 г. N А79-3313/2004-СК1-3568, а также ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 11 января 2006 г. по делу N А33-31841/04-С3-Ф02-6630/05-С1. Вместе с тем в этом же Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа указал, что если направленное налогоплательщику требование об уплате налога не содержит обязательных сведений, а именно данных о размере недоимки по налогу, на которую начислены пени, указания на дату, с которой произведены начисления, ставки пени, то в силу правовой позиции Пленума ВАС РФ, изложенной в Постановлении от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации", отсутствие в содержании требования обязательных сведений не позволяет налогоплательщику четко определить, за какой налоговый период и в каком объеме он должен внести обязательные платежи, а значит, не соответствует НК РФ.

Реструктуризация задолженности по обязательным платежам в бюджет не может быть отнесена к долговым обязательствам, проценты по которым учитываются с целью налогообложения прибыли организаций. Проценты за пользование инвестиционным налоговым кредитом уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Рассматривая дело о реструктуризации задолженности по налогам, ФАС Поволжского округа (Постановление от 8 февраля 2006 г. N А55-3946/05-6) посчитал, что действия налогоплательщика по включению

процентов во внереализационные расходы согласно ст. 265 НК РФ, предполагая, что реструктуризация задолженности по налогам является бюджетным кредитом, не соответствующим положениям гл. 25 НК РФ.

При рассмотрении кассационной жалобы налогоплательщика на постановление суда апелляционной инстанции суд не признал тождественности процентов по соглашению о реструктуризации задолженности перед бюджетом процентам по долговым обязательствам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль согласно подп. 2 п. 1 ст. 265 и п. 1 ст. 269 НК РФ.

Суд отметил, что согласно ст. 76 Бюджетного кодекса РФ (далее - БК РФ) бюджетный кредит юридическим лицам, не являющимся государственными или муниципальными унитарными предприятиями, предоставляется на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством, только при условии предоставления заемщиком обеспечения исполнения обязательства по возврату указанного кредита и на условиях возмездности и возвратности.

Условия же реструктуризации кредиторской задолженности по налогам, а также начисленным пеням и штрафам в порядке, предусмотренном Постановлением Правительства РФ от 3 сентября 1999 г. N 1002, иные, нежели предусмотренные БК РФ. Это и является причиной того, что проценты по реструктуризации не могут считаться процентами по долговым обязательствам, о которых идет речь в п. 1 ст. 269 НК РФ. Кроме того, долг перед бюджетом возник вследствие неправомерного неисполнения налогоплательщиком обязанностей, возложенных на него налоговым законодательством.

Однако проценты за пользование инвестиционным налоговым кредитом ФАС Поволжского округа квалифицировал как внереализационные расходы, признав тем самым уменьшение налогооблагаемой прибыли за счет расходов на уплату этих процентов соответствующим положениям п. 1 ст. 269 НК РФ.

К подобному выводу в отношении отнесения процентов за пользование инвестиционным налоговым кредитом к внереализационным расходам пришел и другой суд - ФАС Уральского округа, вынесший решение по аналогичному делу (Постановление от 2 марта 2006 г. N Ф09-1077/06-С7).

Ссылаясь на ст. ст. 6, 69 БК РФ, суд отметил, что налоговые кредиты являются разновидностью бюджетного кредита, под которым понимается форма финансирования бюджетных расходов, предусматривающая предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной или возмездной основе. Следовательно, инвестиционный налоговый кредит является одной из форм заимствования и подпадает под понятие долгового обязательства для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Такой вывод следует из анализа положений п. 2 ст. 269 НК РФ. А это также свидетельствует о том, что законодатель относит инвестиционный налоговый кредит к одному из видов долговых обязательств по смыслу гл. 25 НК РФ.

Инвестиционный налоговый кредит в силу п. 3 ст. 61, п. 1 ст. 66, п. 4 ст. 67 НК РФ, а также ст. 69 и ст. 76 БК РФ является не только одной из форм изменения срока уплаты налога, но одновременно одной из форм бюджетного кредитования. Суть данного кредита состоит в том, что в течение некоторого времени сумма налога уменьшается на величину инвестиций. Решение о его предоставлении принимается до срока исполнения налогового обязательства.

Не может служить основанием для отказа в предоставлении унитарному предприятию отсрочки по уплате налога информация об исполнении обязательств федерального бюджета по уплате государственного оборонного заказа, который, в частности, выполняло унитарное предприятие. Одно из федеральных государственных унитарных предприятий (ФГУП) обратилось в налоговую инспекцию с заявлением о предоставлении отсрочки по уплате налога на имущество организаций на шесть месяцев в порядке, установленном гл. 9 НК РФ, поскольку не могло своевременно уплатить названную сумму налога в связи с задержкой предприятию оплаты Министерством обороны РФ выполненного предприятием государственного заказа. К заявлению предприятие приложило документы, подтверждающие указанные обстоятельства: копии контрактов на выполнение государственного оборонного заказа, копии актов сверок расчетов по оплате выполненного государственного заказа, составленных с представителем заказчика.

В свою очередь, налоговая инспекция сообщила, что для предоставления предприятию отсрочки по уплате налогов не имеется правовых оснований. Налоговый орган объяснил свое решение тем, что в соответствии с информацией, предоставленной ему Минфином России, обязательства федерального бюджета по уплате государственного оборонного заказа, устанавливаемые федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год, исполнены в полном объеме. Оплата государственного оборонного заказа осуществлена также в полном объеме. Иначе говоря, инспекция отказала в предоставлении отсрочки по уплате налога на имущество по основаниям, о которых предприятие не заявляло.

Налогоплательщик, не согласившись с решением налогового органа, обжаловал его в арбитражный суд. Судебные инстанции приняли доводы предприятия и удовлетворили требования заявителя. Тем не менее налоговый орган не согласился с решениями судов первой и апелляционной инстанций и обратился с кассационной жалобой в ФАС Северо-Западного округа. Кассационная инстанция посчитала судебные акты правильными, не найдя оснований для их отмены. Аргументы суда (Постановление от 8 декабря 2005 г. N А44-2053/2005-9) были следующими: в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 64 НК РФ отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа. В п. 1 ст. 62 НК РФ перечислены обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога. В силу п. 7 ст. 64 НК РФ при отсутствии этих обстоятельств уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога в пределах суммы неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

В данном случае наличие государственного заказа предприятие подтвердило контрактами, заключенными с Министерством обороны РФ, копии которых представило в налоговую инспекцию вместе с заявлением об изменении срока уплаты налога. Наличие задолженности по оплате выполненных работ по контракту подтверждено решением суда первой инстанции, а также актами сверок. Обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога, приведенных в п. 1 ст. 62 НК РФ, налоговая инспекция не выявила и в оспариваемом решении об отказе в предоставлении отсрочки на них не ссылается.

Следовательно, у налогового органа не имелось оснований для принятия решения об отказе заявителю в предоставлении отсрочки по уплате налога на имущество организаций. Ссылка налогового органа на информацию Минфина России об исполнении расходной части бюджетов, как на доказательство оплаты госзаказа предприятию, была правомерно отклонена судом первой инстанции, поскольку указанная информация свидетельствует только об исполнении бюджета, а не о выполнении заказчиком обязательств по государственным контрактам.

Кроме того, суд указал, что, приняв решение об отказе предприятию в предоставлении отсрочки по уплате налога, налоговая инспекция вышла за пределы своей компетенции. Согласно п. 1 ст. 63 НК РФ, Приказу ФНС России от 30 марта 2005 г. N САЭ-3-19/127 "Об утверждении Порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов, а также пени" решения о предоставлении отсрочек (рассрочек) по уплате региональных и местных налогов принимаются управлением ФНС России по субъекту РФ по месту нахождения заинтересованного лица.

Непринятие налоговым органом в установленный срок решения о предоставлении налогового кредита либо об отказе в его предоставлении является основанием для признания такого бездействия незаконным. ФАС Московского округа (Постановление от 15.08.2005 N КА-А40/7451-05) были рассмотрены материалы дела, из которых следовало, что налогоплательщиком было подано ходатайство в ФНС России о предоставлении налогового кредита по уплате акциза на один год. В установленном ст. 64 и ст. 65 НК РФ порядке налоговая служба заявление не рассмотрела, возвратив его заявителю и сославшись на то, что оно подано с нарушением п. 5 ст. 64 НК РФ.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога либо об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в соответствии со ст. 63 НК РФ в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица. Поскольку в рассматриваемом случае ФНС России не приняла решения ни о предоставлении отсрочки, ни об отказе в ее предоставлении, суд сделал правомерный вывод о незаконном бездействии ФНС России. При этом судом кассационной инстанции было отмечено, что для итогов рассмотрения жалобы не имеет значения факт отсутствия на момент рассмотрения дела по существу задолженности налогоплательщика перед бюджетом.

Еще одно подобное дело рассматривал ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 24 августа 2005 г. N Ф04-5462/2005(14174-А27-37)). Налогоплательщик подал заявление о предоставлении рассрочки по уплате земельного налога, но налоговый орган письменно ответил ему, что порядок предоставления рассрочек до инспекции пока не доведен. Суд, рассмотрев дело, решил, что налоговый орган нарушил п. 6 ст. 64 НК РФ, поскольку не ответил на заявление ни решением о предоставлении рассрочки, ни решением об отказе в ее предоставлении. Этот факт был сочтен бездействием, которое нарушает права и законные интересы налогоплательщика на изменение срока уплаты налога.

## 5. КАК ПОЛУЧИТЬ ОТСРОЧКУ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ

### 5.1. Новый порядок предоставления отсрочки по уплате налога

Действующий с 1 января 2007 г. новый Порядок по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов был утвержден Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 21 ноября 2006 г. N САЭ-3-19/798@. Этот документ отменил действие Приказов ФНС России от 30.03.2005 N САЭ-3-19/127 "Об утверждении Порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов, а также пени" и от 29.11.2005 N САЭ-3-19/623@ "О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.03.2005 N САЭ-3-19/127".

В настоящее время решение об изменении срока уплаты федеральных налогов и сборов (НДС, акцизы, ЕСН, налог на прибыль) в форме отсрочек и рассрочек на срок не более одного года, а также в форме инвестиционных налоговых кредитов и решения о временном приостановлении уплаты сумм задолженности по федеральным налогам и сборам на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки принимаются Федеральной налоговой службой.

В отношении изменения срока уплаты региональных и местных налогов и сборов (налог на имущество и транспортный налог) в форме отсрочек и рассрочек на срок не более одного года, а также в форме инвестиционных налоговых кредитов, а также временного приостановления уплаты сумм задолженности по региональным и местным налогам на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки решения принимаются управлением ФНС России по субъекту РФ по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица, по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований.

В ряде случаев помимо пакета документов, предоставляемых для рассмотрения уполномоченным органом, налогоплательщик должен иметь поручительство. Если налогоплательщик претендует на получение отсрочки или рассрочки по налогам, поручительство необходимо в тех случаях, когда:

- налогоплательщик находится под угрозой банкротства в случае единовременной выплаты им налога;

- имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

- производство и (или) реализация товаров, работ или услуг этим лицом носит сезонный характер.

Если налогоплательщик претендует на получение инвестиционного налогового кредита, поручительство требуется, когда он:

- проводит научно-исследовательские или опытно-конструкторские работы либо техническое перевооружение собственного производства, в том числе направленное на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

- осуществляет внедренческую или инновационную деятельность, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполняет особо важный заказ по социально-экономическому развитию региона или предоставляет особо важные услуги населению.

Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем. Сумма договора не должна превышать 20000000 рублей. Со стороны налоговых органов договор поручительства заключают управления ФНС России по субъектам РФ. Подписывает такой договор руководитель (заместитель руководителя) налогового органа.

Если сумма договора поручительства превышает 20000000 руб., то такой договор направляется на рассмотрение и согласование уже в ФНС России. Вместе с договором направляются справка налогового органа по месту учета налогоплательщика о состоянии расчетов поручителя с бюджетами по налогам, сборам, взносам, информация об уплате текущих платежей поручителем с начала года, информация об уплате текущих платежей налогоплательщиком с начала года и пояснительная записка налогового органа о целесообразности заключения данного договора поручительства.

Поручителем может являться как физическое, так и юридическое лицо. К тому же поручителей может быть несколько. На основании заключенного договора поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и соответствующих пеней.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную

ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. Согласно пункту 4 статьи 74 НК РФ поручитель по исполнению поручителем своих обязанностей по уплате за него налогов на основании положений договора вправе потребовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Следует учитывать что налоговые органы перед заключением договора поручительства анализируют финансовое состояние поручителя, в том числе налоговым органам рекомендовано убедиться в отсутствии задолженности поручителя перед бюджетами всех уровней по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также задолженности по платежам во внебюджетные фонды и его платежеспособности.

Налоговый орган принимает решение о возможности заключения договора поручительства и сообщает его поручителю и налогоплательщику в недельный срок после поступления заявления в налоговый орган. Если решение положительное, то договор подписывается в пятидневный срок.

Налоговый орган вправе отказать в заключении договора поручительства, если:

- у поручителя имеется задолженность по налогам, сборам, пеням, штрафам, по платежам во внебюджетные фонды;
- налоговый орган выявит недобросовестность налогоплательщика или поручителя;
- у налогового органа имеются достаточные основания полагать, что налогоплательщик может предпринять меры по уходу от налогообложения в результате договоренности с поручителем.

Основаниями для того, чтобы полагать, что налогоплательщик может предпринять меры по уходу от налогообложения, являются:

- наличие на балансе налогоплательщика движимого имущества, в том числе ценных бумаг, денежные средства от реализации которого достаточны для погашения более 25% суммы неуплаченного налога;
- наличие на балансе налогоплательщика дебиторской задолженности, возможной к взысканию, если налогоплательщик не принимает мер к взысканию в установленном законом порядке в течение более одного квартала;
- превышение общей суммы задолженности по налоговым и иным обязательным платежам (с учетом штрафов и пени), в т.ч. отсроченной (рассроченной) задолженности, 50% балансовой стоимости имущества налогоплательщика;
- получение налоговым органом сведений из органов прокуратуры, внутренних дел и из иных официальных источников, свидетельствующих о выводе (сокрытии) активов организации (в том числе путем внесения имущества организации в уставный капитал других организаций) или о намерении должностных лиц налогоплательщика скрыться;
- анализ должностными лицами налогового органа деятельности налогоплательщика, позволяющий сделать вывод о возможном уклонении от уплаты налога;
- систематическое уклонение налогоплательщика от явки в налоговый орган;
- срочная распродажа имущества или переоформление имущества на других лиц;
- участие посреднических фирм в расчетах налогоплательщика за его продукцию;
- аккумулялирование средств налогоплательщика на счетах других лиц;
- неисполнение налогоплательщиком решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки;
- несовпадение местонахождения налогоплательщика с адресом, указанным в его учредительных документах;
- непредставление в налоговые органы необходимых для расчета налогов документов два и более отчетных периода, если при этом невозможно найти руководство налогоплательщика по адресу, указанному в учредительных документах.

## 5.2. Документальное оформление

Для получения отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита налогоплательщик должен подать заявление, форма которого утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 21 ноября 2006 г. N САЭ-3-19/798@. Образец заполнения заявления приведен в приложении 1 к гл. 5. Порядок рассмотрения заявлений о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов, действующий с 1 января 2007 г., утвержден Приказом Федеральной налоговой службы от 4 октября 2006 г. N САЭ-3-19/654@.

К заявлению налогоплательщик в обязательном порядке прикладывает:

- справку налогового органа по месту учета налогоплательщика об отсутствии таких оснований, исключающих изменение срока уплаты налогов и сборов, как возбуждение уголовного дела по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

проведение производства по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах; достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению;

- справку налогового органа по месту учета налогоплательщика о состоянии расчетов с бюджетами по налогам, сборам, взносам. Форма справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций утверждена Приказом ФНС России от 23 марта 2005 г. N ММ-3-19/206@. Формы актов сверки расчетов по налогам, сборам, взносам, информированию налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам утверждены Приказом ФНС России от 4 апреля 2005 г. N САЭ-3-01/138@;

- справку налогового органа по месту учета налогоплательщика о предоставленных ранее отсрочках, рассрочках (в том числе в порядке реструктуризации), налоговых кредитах, инвестиционных налоговых кредитах, с выделением сумм, не уплаченных на момент обращения;

- обязательство налогоплательщика, предусматривающее на период действия отсрочки (рассрочки, инвестиционного налогового кредита) соблюдение условий, на которых принимается решение об изменении срока уплаты налога, сбора (образец оформления обязательства приведен в Приложении 2 к гл. 5);

- копию устава (учредительного договора, положения) организации и внесенных в него изменений;

- баланс и другие формы бухгалтерской отчетности, характеризующие финансовое состояние налогоплательщика за предыдущий год и истекший период того года, в котором налогоплательщик обратился по поводу изменения срока уплаты налогового обязательства;

- заверенную нотариально копию договора поручительства в случаях, указанных выше, либо документы об имуществе, которое может быть предметом залога, и проект договора залога, подписанный залогодателем;

- документы, подтверждающие наличие оснований для отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита.

Если организация претендует на отсрочку, рассрочку, инвестиционный налоговый кредит ввиду того, что ей был причинен ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, ей следует представить документы с подтверждением данного факта, например, из торгово-промышленной палаты и справку о сумме нанесенного ущерба, заверенную уполномоченным на это органом.

В том случае, когда имела место задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа, документальным подтверждением оснований для получения отсрочки, рассрочки по уплате налогов, инвестиционного налогового кредита может стать, например, в случае обращения бюджетной организации гарантийное письмо главного распорядителя средств федерального бюджета, подтверждающее факт задержки финансирования из бюджета.

При наличии угрозы банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления представляются такие документы:

- пояснительная записка налогоплательщика о причинах возникновения необходимости единовременной уплаты налогов с указанием их сумм;

- сведения о расчетных, валютных, депозитных счетах и наличии средств на них по состоянию на начало года, на начало каждого квартала и дату обращения за отсрочкой или рассрочкой;

- документы, подтверждающие возможность наступления банкротства в случае единовременной уплаты сумм налогов, утвержденные уполномоченным на это органом;

- копия определения арбитражного суда об утверждении мирового соглашения и копия утвержденного арбитражным судом мирового соглашения (в случае обращения в связи с утверждением арбитражным судом мирового соглашения), заверенные в установленном порядке;

- копия определения арбитражного суда о введении процедуры финансового оздоровления и копия утвержденного арбитражным судом графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления (в случае обращения в связи с утверждением арбитражным судом графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления), заверенные в установленном порядке.

Если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носят сезонный характер, то представляется документ, выданный уполномоченным органом, подтверждающий, что организация осуществляет деятельность, указанную в Перечне сезонных отраслей и видов деятельности, применяемом при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога.

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

- в случае проведения этой организацией 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 этом случае представляются следующие документы: подтверждающие основание для получения инвестиционного налогового кредита на вышеуказанные цели; подтверждающие факт приобретения и стоимость приобретенного заявителем оборудования, используемого исключительно на вышеперечисленные цели; бизнес-план инвестиционного проекта;

- в случае осуществления этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов. При этом представляются документы, подтверждающие основание для получения инвестиционного налогового кредита на вышеуказанные цели и бизнес-план инвестиционного проекта;

- в случае выполнения этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению.

Все представленные документы до истечения месячного срока с момента подписания их уполномоченным лицом направляются налогоплательщиком в органы, уполномоченные на изменение срока уплаты налогов и сборов. В случае возникновения изменений, вносимых в содержание документов после отправки, налогоплательщик должен известить об этом в течение семи дней уполномоченные органы и представить новый документ (документы) с учетом изменений.

Если необходимо оформлять договор поручительства, то налогоплательщик и поручитель должны одновременно обратиться с письменным заявлением в управление ФНС России по соответствующему субъекту Российской Федерации. Форма заявления утверждена Приказом ФНС России от 21 ноября 2006 г. N САЭ-3-19/798@. Образец заполнения приведен в приложениях 3 и 4 к гл. 5.

## ЗАЯВЛЕНИЕ

о предоставлении отсрочки

-----  
 (указать нужную форму изменения срока  
 уплаты налога)

ИНН 7729460825/771001001, ООО "Алмаз", г. Москва,

-----  
 (ИНН/КПП, полное наименование организации,  
 адрес местонахождения или Ф.И.О. физического лица,  
 ИНН (при наличии), адрес места жительства)

ул. Марксистская, д. 15, стр. 1, офис 25

прошу изменить срок уплаты налога на добавленную стоимость

-----  
 (наименование налога (-ов),  
 сбора (-ов))

в сумме 500000 рублей на срок 6 месяцев

по основанию(-ям) и на условиях, оговоренных подпунктом(-ами) \_\_\_\_\_

2 пункта(-ов) 2 статьи(-ей) 64 части первой

-----  
Налогового кодекса Российской Федерации.

Подпись руководителя организации (физического лица)

Сергеев С.С.

дата 21.02.2007

М.П.

## Обязательство

о выполнении налогоплательщиком условий предоставления отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита

-----  
(нужное подчеркнуть)ИНН 7729460825/771001001, ООО "Алмаз",  
г. Москва, ул. Марксистская, д. 15, стр. 1, офис 25

-----  
 (ИНН/КПП, полное наименование организации,  
 адрес местонахождения или Ф.И.О. физического лица,  
 ИНН (при наличии), адрес места жительства)

на период действия отсрочки (рассрочки, инвестиционного налогового кредита) обязуется неукоснительно выполнять все условия, в соответствии с которыми предоставлена отсрочка (рассрочка, инвестиционный налоговый кредит), а именно:

1. Своевременно и в полном размере уплачивать текущие налоги и сборы во все уровни бюджетной системы.

2. При наступлении сроков уплаты сумм отсроченной (рассроченной) задолженности (задолженности по инвестиционному налоговому кредиту) своевременно и в полном размере производить погашение причитающихся сумм задолженности.

3. В случае наступления оснований, исключающих изменение срока исполнения налогового обязательства, перечисленных в пункте 1 статьи 62 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, незамедлительно известить об этом уполномоченный орган, предоставивший отсрочку (рассрочку, инвестиционный налоговый

кредит), и налоговый орган по месту учета налогоплательщика.

4. Выполнять положения законодательства Российской Федерации, касающиеся вопросов предоставления и возврата отсрочки (рассрочки, инвестиционного налогового кредита).

Подпись руководителя организации (физического лица)

\_\_\_\_\_Сергеев С.С.

дата 21.02.2007

М.П.

Приложение 3

Фирменный бланк  
организации-заявителя  
N \_\_\_ от \_\_\_\_\_ 200\_ г.

В Управление ФНС России  
по субъекту Российской Федерации

Заявление  
о согласии на предоставление поручительства

(заполняется лицом, заинтересованным в изменении  
срока уплаты налога, сбора)

В связи с предстоящим рассмотрением \_\_\_\_\_

(указать уполномоченный  
орган)

вопроса о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного

налогового кредита по уплате федеральных (региональных и (или)  
местных) налогов и сборов (нужное подчеркнуть)

ИНН 7729460825/771001001, ООО "Алмаз",

(ИНН/КПП, полное наименование организации-налогоплательщика,

г. Москва, ул. Марксистская, д. 15, стр. 1, офис 25

адрес местонахождения или Ф.И.О. физического лица, ИНН  
(при наличии), адрес места жительства)

на сумму 500000 рублей в обеспечение принимаемых нами на себя  
обязательств по погашению налоговой задолженности просим  
рассмотреть вопрос о заключении договора поручительства между

7735471914/771001001, ОАО "Гранит", г. Москва, ул. Делегатская, д. 10

(ИНН/КПП, полное наименование организации-поручителя,  
адрес местонахождения или Ф.И.О. физического лица,  
ИНН (при наличии), адрес места жительства)

и \_\_\_\_\_

(наименование Управления ФНС России по субъекту  
Российской Федерации)

на сумму 500000 рублей.

Директор Сергеев С.С.

(Ф.И.О., должность руководителя, подпись, печать организации  
(Ф.И.О. физического лица, подпись) дата)

Фирменный бланк  
 организации-заявителя  
 N \_\_\_ от \_\_\_\_\_ 200\_ г.

В Управление ФНС России  
 по субъекту Российской Федерации

Заявление  
 о поручительстве

(заполняется поручителем)

В связи с предстоящим рассмотрением \_\_\_\_\_  
 (указать уполномоченный орган)  
 вопроса о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного  
 -----  
 налогового кредита по уплате федеральных (региональных и (или)  
 местных) налогов и сборов (нужное подчеркнуть)

ИНН 7729460825/771001001, ООО "Алмаз",  
 г. Москва, ул. Марксистская, д. 15, стр. 1, офис 25

\_\_\_\_\_  
 (ИНН/КПП, полное наименование организации-плательщика,

\_\_\_\_\_  
 адрес местонахождения или Ф.И.О. физического лица,  
 ИНН (при наличии), адрес места жительства)

просим рассмотреть вопрос о заключении договора поручительства  
 между

7735471914/771001001, ОАО "Гранит", г. Москва, ул. Делегатская, д. 10

\_\_\_\_\_  
 (ИНН/КПП, полное наименование организации-поручителя,  
 адрес местонахождения или Ф.И.О. физического лица,  
 ИНН (при наличии), адрес места жительства)

и \_\_\_\_\_  
 (наименование Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации)  
 на сумму 500000 рублей.

-----  
 Все типовые условия и обязанности налогоплательщика-должника,  
 предусматриваемые в решениях ФНС России о предоставлении отсрочки  
 (рассрочки, инвестиционного налогового кредита) по уплате налогов  
 и сборов, заявителю известны и не оспариваются.

К заявлению прилагаются документы, подтверждающие юридический  
 статус и финансовое состояние поручителя.

Генеральный директор Иванов И.И.

\_\_\_\_\_  
 (Ф.И.О., должность руководителя, подпись, печать организации  
 (Ф.И.О. физического лица, подпись) дата)

## 6. ПОРЯДОК УПЛАТЫ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВ

Первым отчетным (налоговым) периодом для вновь созданной организации является период с даты ее государственной регистрации по 31 декабря текущего года в соответствии с п. 2 ст. 55 НК РФ. Причем для организаций, созданных в период с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом будет являться период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Для организаций, ликвидированных (реорганизованных) до конца календарного года, последним налоговым периодом будет являться период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации). Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации). Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря

текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Это правило распространяется на те налоги, по которым налоговым периодом является год (налог на прибыль, на имущество, ЕСН). Соответственно оно не распространяется на те налоги, по которым налоговый период устанавливается как месяц или квартал (п. 4 ст. 55 НК РФ). Например, при уплате НДС вновь образованная организация независимо от даты ее создания должна применять общий порядок, установленный главой 21 НК РФ. Рассмотрим ситуацию на примере 6.1.

Пример 6.1. Организация создана 12 декабря 2007 г. Хозяйственной деятельности она не вела, соответственно не получала выручку и не приобретала товары, услуги, следовательно, права на вычеты не имела в срок не позднее 20 января 2008 г. организация обязана представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС за декабрь 2007 г.

Согласно п. 4 ст. 58 НК РФ конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии с данной статьей применительно к каждому налогу. Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ, порядок уплаты региональных и местных налогов - законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ. Остановимся подробнее на каждом из налогов.

#### 6.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) посвящена глава 21 НК РФ. В соответствии с пунктами 1 и 5 ст. 174 НК РФ по итогам каждого налогового периода в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, организация должна производить уплату налога и представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию. Налоговый период по НДС зависит от величины выручки налогоплательщика. Согласно ст. 163 НК РФ налоговый период по общему правилу устанавливается как календарный месяц. Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

Налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) могут не уплачивать НДС, если согласно ст. 145 НК РФ за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Следует учитывать, что данное освобождение не действует в отношении:

- налогоплательщиков, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев;

- обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, подлежащих налогообложению в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ. Причем согласно Определению Конституционного Суда РФ от 10 ноября 2002 г. N 313-О наличие данного основания не может служить поводом для отказа в освобождении от уплаты НДС по операциям с неподакцизными товарами лицу, которое осуществляет одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров.

Лица, которые имеют право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление следующие документы: 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 в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено ими в связи с превышением суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые три последовательных календарных месяца 2 млн. руб., либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров. В таких случаях налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение.

Если же такие случаи не имели место, то по истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы документы,

подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала два миллиона рублей, и новое уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права. При получении освобождения организация не предоставляет налоговую декларацию.

При отсутствии объектов налогообложения или осуществлении исключительно операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ, раз в квартал подается "нулевая" декларация по НДС.

Если организация имеет обособленные подразделения, то уплата НДС по обособленным подразделениям производится по месту нахождения головной организации. Федеральный закон от 29.05.2002 N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" исключил из текста ст. 175 НК РФ, предусматривающая уплату НДС как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения обособленного подразделения. Таким образом, организации, в состав которых входят обособленные подразделения, уплачивают НДС и представляют соответствующую налоговую декларацию по месту своего учета в качестве налогоплательщика в налоговом органе (ст. 174 НК РФ).

Напомним, что согласно п. 2 ст. 11 НК РФ под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Особо хотелось бы остановиться на изменениях, вступивших в силу с 1 января 2007 года и касающихся уплаты НДС.

Во-первых, в тех статьях НК РФ, которые касаются уплаты налогов, уточнено понятие "день". С 1 января 2007 года это означает строго календарный день.

Во-вторых, изменился порядок возмещения НДС. После 1 января 2007 г. налоговый орган обязан принять решение о возмещении этого налога в течение семи дней со дня проведения камеральной проверки, если при ее проведении не будет выявлено нарушение законодательства (ст. 176 НК РФ). При выявлении нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть составлен акт налоговой проверки, далее должна последовать процедура, предусмотренная в главе 14 НК РФ.

Поручение на возврат сумм НДС при условии отсутствия нарушений направляется в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после принятия налоговым органом соответствующего решения. Казначейство обязано осуществить возврат сумм НДС в течение пяти дней со дня получения поручения налогового органа и уведомить последний об исполнении поручения. В тот же пятидневный срок со дня принятия решения о возмещении (возврате или зачете) НДС налоговый орган будет обязан уведомить о своем решении налогоплательщика.

Если решение о возмещении НДС принято при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между подачей декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, то пени на сумму недоимки не будут начисляться.

При нарушении сроков возврата суммы НДС считая с двенадцатого дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Для налогоплательщиков, не являющихся экспортерами, данные изменения не являются хорошей новостью, так как наличие в Декларации по НДС итоговой суммы к возмещению или зачету автоматически влечет камеральную налоговую проверку, причем в отличие от общего правила ст. 88 НК РФ в таком случае могут потребоваться счета-фактуры, платежные поручения и другие документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов (п. 8 ст. 88 НК РФ). К тому же существует вероятность того, что камеральная проверка затянется.

Зато для экспортеров произошедшие изменения весьма благоприятны, поскольку явно направлены на упрощение порядка возмещения "входного" НДС по экспорту. Этот порядок стал мало отличаться от общеустановленного. Экспортные и внутрироссийские операции отражаются в одной декларации, особая декларация по операциям с нулевой ставкой НДС упразднена (отменен п. 6 ст. 164 НК РФ). Теперь из п. 3 ст. 172 НК РФ следует, что в случае неподтверждения применения нулевой ставки НДС в 180-дневный срок, когда налог уплачивается по ставке 10 или 18%, право на вычет "входного" НДС возникает на день отгрузки товаров на экспорт.

Отметим, что новый порядок возмещения НДС действует при подаче деклараций после 31 декабря 2006 г. (в частности, по итогам декларации за декабрь). В то же время декларации по НДС по новой универсальной форме, в которой отражаются данные по всем ставкам (18, 10 и 0%), теперь нужно сдавать, отчитываясь за январь. Новая форма и порядок заполнения декларации утверждены Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н.

В-третьих, в 2007 г. претерпел изменение пункт 4 статьи 168 НК РФ, касающийся НДС при товарообменных операциях. Изменение заключается в том, что при товарообменных сделках, сторонами договаривающимся о взаимозачете или рассчитывающихся с помощью ценных бумаг, например векселей третьих лиц, НДС, входящий в стоимость купленного имущества, придется перечислять контрагенту деньгами с расчетного счета. Таким образом, если организация расплачивается с поставщиком товарами, векселями третьих лиц, то НДС по купленным товарам (работам, услугам) надо уплатить деньгами. Такое же требование распространяется и на случаи, когда контрагенты погашают взаимные долги зачетом. И в этом случае зачетом можно только стоимость купленных и проданных товаров без НДС, а налог следует перечислить с расчетного счета. Размер этого платежа равен сумме, указанной в счете-фактуре поставщика.

Обратим внимание на то, что данное требование действует при товарообменных сделках. На практике организации широко используют бартерные сделки, когда по условиям договора в обмен на товар контрагент выполняет работу или оказывает услугу. Товарообменной такую сделку не назовешь, поскольку одна из сторон расплачивается не товаром. И уж само собой, такой бартер не относится ни к взаимозачету, ни к расчетам ценными бумагами. Как поступать в этом случае? Платить НДС деньгами или нет? Скорее всего, налоговые инспекторы укажут на необходимость уплаты деньгами. Однако такое мнение небесспорно, и по какому пути пойдет судебная практика, покажет будущее.

Осторожные налогоплательщики предпочтут заплатить деньгами, однако в пункте 4 статьи 168 НК РФ не указан срок, в течение которого покупатель должен уплатить НДС своему контрагенту по товарообменной сделке или при взаимозачете. Но что будет с той организацией, которая не заплатит НДС деньгами? На первый взгляд никаких негативных последствий для такого налогоплательщика не существует. В НК РФ, как и в Кодексе РФ об административных правонарушениях, нет упоминания об ответственности за то, что НДС при бартере не перечислен деньгами.

На самом деле существует несколько нежелательных последствий. Прежде всего, пострадает партнер фирмы, с которым заключена бартерная сделка или достигнута договоренность о взаимозачете, поскольку он начисляет НДС к уплате в бюджет независимо от того, поступит ли налог от покупателя. В данном случае действует общее правило: НДС рассчитывается по методу начисления, то есть в момент реализации товаров. Следовательно, если НДС не будет перечислен контрагенту, ему придется платить налог в бюджет из собственных средств. А значит, проигнорировав требование пункта 4 статьи 168 Налогового кодекса РФ, нерадивый контрагент рискует вступить в конфликт со своим партнером по товарообменной сделке. Кроме того, налогоплательщик может получить от налогового органа отказ в вычете, если он не перечислит НДС деньгами.

Несмотря на то что еще с 1 января 2006 года право на вычет не зависит от уплаты налога контрагенту, существуют определенные особенности, которые следует учитывать. Правила вычетов по товарообменным сделкам прописаны в пункте 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Так, в соответствии с указанным пунктом при использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества, переданного в счет их оплаты. Применительно к ситуации, которая имела место в 2006 году, под понятием "фактически уплаченный налог" в части бартерных сделок подразумевалась та сумма НДС, которая входила в балансовую стоимость переданных контрагенту товаров. Однако с 2007 года эта сумма НДС должна уплачиваться поставщику деньгами.

Возникает противоречие. С одной стороны, к вычету нужно принять ту сумму, которая уплачена фактически, то есть сумму НДС, предъявленную поставщиком и указанную в его счете-фактуре. С другой стороны, рассчитывать вычет, как и прежде, нужно исходя из балансовой стоимости переданных поставщику товаров. На практике данные суммы, как правило, не совпадают. Следовательно, с 1 января 2007 года норма, содержащаяся в пункте 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ, противоречит сама себе, устанавливая одновременно два взаимоисключающих способа расчета вычета.

Минфин России в своем письме от 07.03.2007 N 03-07-15/31 дает такие разъяснения: при использовании налогоплательщиком собственного имущества сумма НДС, подлежащая вычету, определяется на основании вышеуказанного пункта 2 статьи 172 НК РФ, то есть с учетом балансовой стоимости передаваемого имущества. При использовании в расчетах ценных бумаг при применении налоговых вычетов следует также учитывать вышеуказанное положение абзаца

второго пункта 2 статьи 172 НК РФ. При зачетах взаимных требований особенностей применения налоговых вычетов НК РФ не предусмотрено.

В случаях, когда оплата покупок производится частично собственным имуществом, ценными бумагами, взаимозачетами и частично денежными средствами, сумма налога на добавленную стоимость, указываемая в платежных поручениях на перечисление денежных средств, определяется расчетным путем, то есть на основании доли налога, приходящейся в таких случаях на безденежные формы расчетов. Следовательно, Минфин России по-прежнему считает, что НДС должен предъявляться к вычету исходя из балансовой стоимости имущества, а не перечисленной суммы НДС по отдельному платежному поручению. Позиция налоговиков, отказывающихся в вычете организации, не уплатившей НДС контрагенту, поддерживается п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ, предусматривающим, что к вычету принимается фактически уплаченный налог. Рассмотрим пример 6.2.

Пример 6.2. ООО "Гранит" заключило с ООО "Кварц" договор мены, в соответствии с условиями которого ООО "Гранит" реализует ООО "Кварц" кирпич на сумму 590000 рублей (в том числе НДС - 18% - 90000 рублей, а ООО "Кварц" в обмен продает песок на такую же сумму (с учетом НДС - 18%). Балансовая стоимость реализованной партии кирпича составила 450000 рублей. Договор был подписан 1 марта 2007 года, отгрузку стороны произвели друг другу 10 марта 2007 года, выставив счета-фактуры на сумму 590000 рублей (в том числе НДС - 18%. НДС в сумме 90000 рублей был перечислен сторонами 2 апреля 2007 года. Стороны признали обмен равноценным, а стоимость товаров - соответствующей их рыночной цене. Особые условия перехода права собственности на товары в договоре не прописаны.

Рассмотрим порядок отражения операций в бухгалтерском учете ООО "Гранит", предполагая, что налоговый период по НДС установлен в календарный месяц. В этой организации были сделаны записи.

10 марта 2007 года:

Дебет счета 62 Кредит счета 90, субсчет "Выручка" - 590000 руб. - отражена выручка от реализации кирпича;

Дебет счета 90, субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 90000 руб. - начислен НДС с выручки от реализации кирпича;

Дебет счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит счета 43 - 450000 руб. - списана себестоимость партии кирпича;

Дебет счета 10 Кредит счета 60 - 500000 руб. - оприходован песок, полученный от ООО "Кварц" по рыночной цене;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 - 90000 руб. - отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре, полученном от ООО "Кварц";

Дебет счета 60 Кредит счета 62 - 500000 руб. - зачтена задолженность друг друга по договору мены.

2 апреля 2007 года:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 - 90000 руб. - перечислен НДС по песку в адрес ООО "Кварц";

Дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - 90000 руб. - принят к вычету НДС, уплаченный поставщику.

Если бы данная сделка осуществлялась в 2006 году, то НДС предъявлялся бы к вычету в марте 2007 года, но сумма НДС рассчитывалась бы исходя из балансовой стоимости кирпича, то есть составляла бы 81000 рублей (450000 x 18%), а не 90000 рублей.

Необходимо отметить тот факт, что стороны могут отгружать друг другу товары или оказывать услуги, не договариваясь заранее о взаимозачете или бартере, предусматривая в договорах взаимной поставки или оказания услуг лишь фразу, что стороны договорились производить оплату денежными средствами, ценными бумагами и другими разрешенными законодательством РФ способами.

Получив товар, организация совершенно справедливо предъявляет НДС к вычету, оприходовав товар, имея на руках счет-фактуру от поставщика и применяя товар для деятельности, облагаемой НДС. Однако в следующем налоговом периоде стороны решают подписать протокол о зачете взаимных требований. Что делать в этом случае с уже предъявленным к вычету НДС?

Надо ли тогда восстановить принятый к вычету НДС? А если нужно, то каким периодом датировать такое восстановление: тем, когда налог был принят к вычету, или тем, когда стороны согласились на взаимозачет? НК РФ ответы на данные вопросы не содержит. Разъяснений Минфина на данный счет пока нет.

Можно предположить, что НДС, принятый к вычету при оприходовании товара, нужно будет восстановить в том периоде, когда был произведен зачет взаимных требований. К вычету же этот налог вновь будет принят после уплаты контрагенту. Если договоренность о взаимозачете и

уплата НДС осуществляются в одном налоговом периоде, то ничего восстанавливать не придется. Рассмотрим пример 6.3.

Пример 6.3. В марте 2007 года ЗАО "Интерком" оказало ООО "Сфера" услуги связи на сумму 59000 рублей (в том числе НДС - 18% - 9000 рублей). В свою очередь, ООО "Сфера" оказало в адрес ЗАО "Интерком" рекламные услуги на сумму 47200 рублей (в том числе НДС - 18% - 7200 рублей). 2 апреля 2007 года организации подписали протокол о зачете взаимных задолженностей на сумму 40000 рублей. Оставшуюся сумму задолженности в размере 11800 рублей (59000 - 47200) ООО "Сфера" перечислило денежными средствами на расчетный счет ЗАО "Интерком". В мае 2007 года ООО "Сфера" перечислило сумму НДС по полученным услугам связи в размере 7200 рублей. В свою очередь, ЗАО "Интерком" также в мае 2007 года перечислило НДС по полученным рекламным услугам в адрес ООО "Сфера" на сумму 7200 рублей.

Рассмотрим отражение операций в бухгалтерском учете ЗАО "Интерком", предполагая, что налоговый период по НДС установлен в календарный месяц.

В марте 2007 года:

Дебет счета 62 Кредит счета 90, субсчет "Выручка" - 59000 руб. - отражена выручка от реализации услуг связи;

Дебет счета 90, субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" - 9000 руб. - начислен НДС с выручки от реализации товаров;

Дебет счета 26 Кредит счета 60 - 40000 руб. (47200 - 7200) - приняты к учету рекламные услуги от ООО "Сфера";

Дебет счета 19 Кредит счета 60 - 7200 руб. - отражена сумма "входного" НДС;

Дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - 7200 руб. - предъявлен к вычету НДС по рекламным услугам.

В апреле 2007 года:

Дебет счета 60 Кредит счета 62 - 40000 руб. (47200 - 7200) - отражен зачет взаимных требований без учета НДС;

Дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - (-7200 руб.) - восстановлен (сторнирован) НДС, предъявленный к вычету при принятии рекламных услуг к учету;

Дебет счета 51 Кредит счета 62 - 11800 руб. - получена доплата за услуги связи.

В мае 2007 года:

Дебет счета 60 Кредит счета 51 - 7200 руб. - уплачен поставщику НДС по рекламным услугам;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - 7200 руб. - принят вновь к вычету НДС по рекламным услугам.

В бухгалтерском учете ООО "Сфера" должны быть даны следующие записи.

В марте 2007 года:

Дебет счета 62 Кредит счета 90, субсчет 1 "Выручка" - 47200 руб. - отражена выручка от реализации рекламных услуг;

Дебет счета 90, субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - 7200 руб. - начислен НДС с выручки от реализации продукции;

Дебет счета 26 Кредит счета 60 - 50000 руб. (59000 - 9000) - приняты к учету услуги связи;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 - 9000 руб. - отражен "входной" НДС по товарам;

Дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - 9000 руб. - предъявлен к вычету НДС по услугам связи.

В апреле 2007 года:

Дебет счета 60 Кредит счета 62 - 40000 руб. - отражен зачет взаимных требований без учета НДС;

Дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - (-7200 руб.) - восстановлен (сторнирован) НДС, который ранее был принят к вычету, в сумме, приходящейся на зачетную задолженность;

Дебет счета 60 Кредит счета 51 - 11800 руб. - уплачена разница в стоимости услуг.

В мае 2007 года:

Дебет счета 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 19 - 7200 руб. - предъявлен вновь к вычету НДС по принятым к учету услугам связи;

Дебет счета 51 Кредит счета 60 - 7200 руб. - получен НДС по оказанным рекламным услугам.

Остальные изменения не столь существенны для основной массы налогоплательщиков, но о них стоит упомянуть. Так, не признается объектом налогообложения безвозмездная передача основных средств автономным учреждениям согласно подп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ.

При реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ льготы по НДС смогут применять религиозные организации и их дочерние структуры, которые не являются производителями таких товаров.

При ввозе на территорию Российской Федерации товаров космического назначения НДС уплачивать не нужно (подп. 13 ст. 150 НК РФ).

В 2007 - 2008 гг. производители сельхозпродукции, указанные в п. 2 ст. 346.2 НК РФ, и работающие с ними лизинговые компании освобождены от уплаты НДС при ввозе на территорию РФ некоторых племенных животных (норма введена Федеральным законом от 03.11.2006 N 180-ФЗ).

В 2008 г. налоговый период для всех плательщиков НДС составляет один квартал. Это изменение в ст. 163 НК РФ внесено Федеральным законом N 137-ФЗ.

## 6.2. Налог на прибыль

Порядок начисления и уплаты налога на прибыль определен в главе 25 НК РФ. Согласно ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. К тому же существуют отчетные периоды: I первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Налогоплательщики обязаны уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль, но для различных категорий налогоплательщиков порядок различен.

Для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале, сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года. Далее сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Затем сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, то есть не позднее 28 календарных дней после окончания отчетного периода и не позднее 28 марта после окончания налогового периода.

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

Для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, суммы авансовых платежей производятся налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. Система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Для налогоплательщиков, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК РФ, не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах, инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления, суммы авансовых платежей исчисляются по итогам отчетного периода и уплачиваются только поквартально. Делать это нужно ежеквартально в сроки, установленные для подачи налоговых

деклараций за соответствующий отчетный период, - не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 1 ст. 287, п. 3 ст. 289 НК РФ). Рассмотрим примеры 6.4 и 6.5.

Пример 6.4. Организация начала осуществлять деятельность в 2005 году. Размер выручки и расходов организации в 2006 г. приведен в таблице. Во всех указанных в таблице периодах организация не превысила установленный законодательством РФ предел, поэтому налог на прибыль она должна уплачивать по истечении квартала до 28-го числа следующего за отчетным кварталом месяца. За I квартал 2006 года - до 28 апреля 2006 года, за II квартал 2006 года - до 28 июля 2006 года и т.д.

(руб.)

Квартал 2006 г.	Доходы	Расходы	Прибыль	Налог на прибыль
I	200000	100000	100000	24000
II	350000	200000	150000	36000
III	400000	250000	150000	36000
IV	450000	300000	150000	36000

Пример 6.5. Если в I квартале 2008 года организация получит выручку, превышающую 3000000 рублей, то она должна уплачивать ежемесячно авансовые платежи, начиная со II квартала 2008 года, исходя из прибыли, полученной за I квартал 2008 года. Перейти на уплату авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, можно будет только после 31 декабря 2008 года, предварительно уведомив об этом налоговый орган.

Допустим, организация реализовала в I квартале 2008 года товаров на 3500000 руб., расходов осуществила на 2000000 руб., полученная прибыль составила 1500000 руб., налог на прибыль 24% 360000 руб. Следовательно, до 28 апреля 2008 года она должна была уплатить налог на прибыль в сумме 360000 руб. Во II квартале организация должна уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль.

До 28 апреля 2007 года:  $1/3 \times 360000$  руб. = 120000 руб.

До 28 мая 2008 года:  $1/3 \times 360000$  руб. = 120000 руб.

До 28 июня 2008 года:  $1/3 \times 360000$  руб. = 120000 руб.

В III квартале 2008 года организация должна будет уплачивать авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли за II квартал 2008 года, и т.д.

В соответствии с п. 6 ст. 286 НК РФ организации, вновь созданные, начинают уплачивать ежемесячные авансовые платежи по истечении полного квартала с даты их государственной регистрации, причем если они превысили установленный п. 5 ст. 287 НК РФ лимит выручки либо в том квартале, в котором они были созданы, либо в следующем за ним квартале. Как это следует сделать, рассмотрим на примере 6.6.

Пример 6.6. Организация создана в декабре 2006 г. Выручка от реализации составила:

в декабре 2006 г. - 300000 руб.;

в январе 2007 г. - 600000 руб.;

в феврале 2007 г. - 800000 руб.;

в марте 2007 г. - 900000 руб.;

в апреле 2007 г. - 1100000 руб.

Выручка за каждый месяц первого отчетного периода (с декабря 2006 г. по март 2007 г.) не превышала 1 млн. руб., организации необходимо уплатить квартальный авансовый платеж не позднее 28 апреля 2007 г.

В апреле выручка превысила 1 млн. руб., и поэтому с мая 2007 г. организация должна платить авансовые платежи ежемесячно.

Если организация желает уплачивать ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль, исходя из фактически полученной прибыли, то ей необходимо подать в налоговый орган заявление в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего году, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей в соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ. Таким образом, организация, уведомившая налоговый орган до 31 декабря 2006 г., то с 1 января 2007 г. она считается перешедшей на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Первый раз заплатить в бюджет сумму авансового платежа за январь 2007 г. она была обязана не позднее 28 февраля 2007 г. В дальнейшем перечислять в бюджет сумму авансового платежа по итогам отчетного периода (январь - февраль, январь - март и т.д.) организация должна не позднее 28-го числа месяца, следующего за последним месяцем отчетного периода, согласно п. 1 ст. 287 НК РФ. Порядок расчета рассмотрим на примере 6.7.

Пример 6.7. Организацией в декабре 2006 г. подано в налоговый орган заявление о переходе на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. Первым отчетным периодом в 2007 г. для нее является январь.

Выручка от реализации товаров в январе 2007 г. составила 600000 руб., а расходы - 450000 руб.

Сумма авансового платежа за январь равна 36000 руб. ((600000 руб. - 450000 руб.) x 24%). Перечислить эту сумму в бюджет организация обязана была не позднее 28 февраля 2007 г.

Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ внес изменения в порядок исчисления и уплаты налога на прибыль. Рассмотрим их подробнее.

1. В соответствии с п. 1 ст. 287 НК РФ в ранее действовавшей (до 1 января 2007 года) редакции НК РФ по итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитывались при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитывались в счет уплаты налога на прибыль по итогам налогового периода.

Ныне действующая редакция п. 1 ст. 287 НК РФ определяет, что авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода. Однако это изменение носит скорее формальный характер, поскольку согласно не действующей отныне редакции этой нормы НК РФ авансовые платежи засчитываются по итогам отчетного периода только в счет уплаты налога на прибыль по итогам налогового периода, но не принимаются в счет уплаты этого налога по итогам следующего отчетного периода.

Пунктом 1 ст. 285 НК РФ установлено, что налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Пунктом п. 2 ст. 285 НК РФ предусмотрено, что отчетными периодами по налогу на прибыль признаются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Можно предположить, что согласно ранее действовавшей норме НК РФ для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя не из фактически полученной прибыли, авансовые платежи по итогам I квартала следовало засчитывать только в счет уплаты налога на прибыль по итогам календарного года, а не принимать в счет уплаты этого налога по итогам следующего отчетного периода (по итогам полугодия календарного года). Подтвердим это предположение, разобрав ситуацию, приведенную в примере 6.8.

Пример 6.8. По итогам I квартала 2007 года подлежат уплате и уплачены налогоплательщиком 200000 руб., по итогам полугодия 2007 года - 500000 руб. Согласно ранее действовавшей редакции п. 1 ст. 287 НК РФ можно было бы трактовать так:

- по итогам полугодия налогоплательщику следует уплатить не 300000 руб. (с учетом ранее уплаченных 200000 руб. по итогам I квартала 2007 года), а 500000 руб.;
- уплаченные по итогам I квартала 2007 года налогоплательщиком суммы должны быть засчитаны только по итогам 2007 года.

Из приведенной выше действующей нормы НК РФ следует, что для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, авансовые платежи по итогам января засчитываются только в счет уплаты налога на прибыль по итогам календарного года, но не принимаются в счет уплаты этого налога по итогам следующих отчетных периодов (по итогам двух месяцев календарного года). В связи с этим рассмотрим пример 6.9.

Пример 6.9. По итогам января 2007 года налогоплательщик должен уплатить 100000 руб., по итогам января - февраля 2007 года - 150000 руб. Следуя положениям ранее действовавшей редакции п. 1 ст. 287 НК РФ, можно сделать следующие выводы:

- по итогам января - февраля налогоплательщику следует уплатить не 50000 руб. (с учетом ранее уплаченных 100000 руб. по итогам января 2007 года), а 150000 руб.;
- уплаченные налогоплательщиком по итогам января 2007 года 100000 руб. будут засчитаны только по окончании 2007 года.

Ситуации из примеров 6.8 и 6.9 не представляются разумными. Именно поэтому законодатель формализовал применяемый порядок уплаты налога на прибыль в виде авансовых платежей и внес соответствующее изменение в п. 1 ст. 287 НК РФ.

2. Согласно п. 3 ст. 289 НК РФ в действовавшей ранее (до 1 января 2007 года) редакции налогоплательщики (налоговые агенты) должны были представлять налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Однако не было установлено, каким образом исчисляется срок, определенный днями.

Новая редакция, действующая с 1 января 2007 года, определяет, что налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Это изменение связано с изменениями в порядке исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах, внесенных Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, согласно которым срок, определенный в НК РФ днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в

календарных дней. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

Таким образом, в новой редакции НК РФ предусмотрено исчисление срока в рабочих и календарных днях. Указанные сроки исчисляются различным образом, поскольку различаются рабочие и нерабочие дни (к нерабочим дням относятся выходные и нерабочие праздничные дни).

3. Определено, кто конкретно устанавливает ставки по налогу на прибыль. В действовавшей ранее редакции п. 1 ст. 53 НК РФ устанавливалось, что в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, которые определены НК РФ. Теперь это положение утратило силу. Следовательно, ставки налога на прибыль не смогут больше устанавливаться Правительством РФ.

Согласно п. 2 ст. 53 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2007 года) налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, определенных НК РФ. В настоящее время в п. 2 ст. 53 НК РФ слова "местного самоуправления" заменяются словами "муниципальных образований".

4. Уточнено определение периода исправления ошибки. До 1 января 2007 года при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производился в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректировались налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). Новая редакция абз. 2 п. 1 ст. 54 НК РФ такова: при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). Кроме того, п. 1 ст. 54 НК РФ был дополнен следующим положением: начиная с 1 января 2007 г. в случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Иначе говоря, из действовавшей до 1 января 2007 года редакции НК РФ вытекало, что соответствующий перерасчет производится не за период, в котором выявлены ошибки (искажения), а в периоде совершения ошибки. Складывалась абсурдная ситуация: выявив в 2006 году ошибки (искажения), относящиеся к 2005 году, налогоплательщик должен был исправлять эти ошибки (искажения) в 2005 году, то есть до их обнаружения. В новой редакции п. 1 ст. 54 НК РФ это противоречие, а также некоторые другие неточности были устранены.

5. Были внесены изменения в понятие авансовых платежей. Ранее, до 1 января 2007 года, под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период мог состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачивались авансовые платежи. Кроме того, там же в п. 1 ст. 55 НК РФ содержалось понятие "отчетный период". До 1 января 2007 года разница между понятиями "налоговый период" и "отчетный период" состояла в следующем: по итогам отчетного периода в отличие от налогового периода уплачиваются не налоги, а авансовые платежи. Из этого можно сделать вывод, что авансовые платежи не являлись налоговыми платежами. Следовательно, можно предположить, что положения общей части НК РФ относились только к налоговым платежам и соответственно не распространялись на авансовые платежи. Конечно же, данное предположение противоречило действующим нормам главы 25 НК РФ.

Помимо термина "авансовые платежи" в НК РФ применялось понятие "налог в виде авансовых платежей". Так, в частности, согласно подпункту 1 п. 5 ст. 286 НК РФ российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению в соответствии с главой 25 НК РФ, определяли сумму налога на прибыль отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате вышеуказанных доходов, и, если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удержать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов.

В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживался из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов, то есть здесь подразумевалось, что авансовые платежи являются все-таки налоговыми.

Указанное противоречие между двумя взаимоисключающими выводами - "авансовые платежи являются налоговыми" (на основании ст. 55 НК РФ) и "авансовые платежи не являются налоговыми" (на основании ст. 286 и ст. 287 НК РФ) - было исключено из НК РФ. В результате новая редакция второго предложения п. 1 ст. 55 НК РФ выглядит так: "налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов". Упоминание об авансовых платежах в ст.

55 НК РФ исчезло. Тем не менее это понятие стало использоваться в новых редакциях ст. ст. 76, 78 - 80 НК РФ.

Очевидно, что после внесения вышеуказанного изменения некоторые положения части первой НК РФ начинают распространяться на авансовые платежи по налогу на прибыль.

Еще одно изменение, внесенное в ст. 55 НК РФ, связано с определением налогового периода для ликвидируемой (реорганизуемой) организации и не является существенным. Новая редакция этой статьи определяет, что, если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Понятно, что в данном случае словосочетание "раньше следующего календарного года" равносильно словосочетанию "до конца календарного года". Тем самым устраняются стилистические неточности, которыми до 1 января 2007 года НК РФ.

По тем же причинам изменился текст абз. 2 п. 3 ст. 55 НК РФ, согласно которому, если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

6. Статья 58 НК РФ дана полностью в новой редакции. Порядок уплаты налогов, пеней и штрафов определяется уже не четырьмя, а восемью пунктами. В настоящее время порядок уплаты авансовых платежей идентичен порядку уплаты налогов, поскольку порядок уплаты авансовых платежей частью первой НК РФ не установлен.

Кроме того, очень важно обратить внимание на изменения, внесенные в гл. 25 НК РФ Федеральными законами от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ, от 27 июля 2006 г. N 144-ФЗ и от 3 ноября 2006 г. N 175-ФЗ. Теперь нет ограничений для уменьшения текущей налоговой базы на сумму убытков прошлых лет (п. 2 ст. 283 НК РФ). Причем согласно письму Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/492 это можно сделать и не дожидаясь конца 2007 г., а например, по итогам I квартала.

Принятие Федерального закона N 58-ФЗ обусловило появление инвестиционной премии по капитальным вложениям. Налогоплательщику было позволено включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Однако о расходах, понесенных на реконструкцию, не было упомянуто. Это упущение исправил Федеральный закон N 144-ФЗ. Теперь п. 1.1 ст. 259 НК РФ гласит, что налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ. Указанное добавление вступило в силу с 1 января 2007 г., но распространяется оно и на отношения, возникшие с 1 января 2006 г. эти расходы можно было учесть.

Следует отметить еще одну новацию НК РФ: срок признания расходов на проведение НИОКР сокращен до одного года в отношении всех работ, которые будут закончены в 2007 г., как успешных, так и не приведших к положительному результату.

Кроме того, в перечень необлагаемых доходов согласно подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ включены списанные суммы задолженности по налоговым штрафам и пеням, а не только по налогам и сборам. Причем данное изменение хотя и вступило в силу с 1 января 2005 г. Следовательно, это изменение можно было учесть в декларации по налогу на прибыль, подаваемой за 2006 г., а по 2005 г. можно пересчитать налог и подать уточненные декларации.

Учет земельных участков в целях налогообложения прибыли. В соответствии со ст. 36 Земельного кодекса РФ граждане и юридические лица, имеющие в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении здания, строения, сооружения, расположенные на земельных участках, находящихся в государственной или муниципальной собственности, обязаны приобрести права на эти земельные участки. Исключительное право на приватизацию земельных участков или приобретение прав аренды земельных участков имеют граждане и юридические лица - собственники зданий, строений, сооружений.

Если организация приобретает права аренды земельных участков, расходы в виде арендной платы принимаются к вычету из налоговой базы при расчете налога на прибыль на основании подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ. Однако если организация приобретает право собственности на земельный участок, то такие расходы в соответствии с ранее действующим законодательством не могли уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Таким образом, в зависимости от того,

приобрел налогоплательщик право собственности на землю или заключил договор аренды, учет расходов производится по-разному. Федеральный закон N 268-ФЗ ввел новую ст. 264.1 в НК РФ, в которой разрешает принимать в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, расходы на приобретение прав на земельный участок. Так, в соответствии с этой статьей под расходами на приобретение права на земельный участок понимаются расходы на приобретение:

- земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности (п. 1 ст. 264.1 НК РФ), только если на земельном участке расположены здания, строения, сооружения или земельный участок приобретен для целей капитального строительства объектов основных средств;

- права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора (п. 2 ст. 264.1 НК РФ). Расходы на приобретение прав на земельные участки следует относить к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Учесть эти расходы в целях налогообложения организация может только после подачи документов на государственную регистрацию права на приобретенный земельный участок.

Факт подачи документов на регистрацию должен быть подтвержден распиской, которую выдают органы государственной регистрации прав на недвижимое имущество.

Включать в состав затрат расходы на приобретение прав на земельные участки можно одним из двух способов по выбору налогоплательщика.

Первый способ: по выбору налогоплательщика сумма расходов на приобретение права на земельные участки признается расходами отчетного (налогового) периода равномерно в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно и не должен быть менее пяти лет. Порядок расчета рассмотрим на примере 6.10.

Пример 6.10. ЗАО "Крокус" 20 февраля 2007 г. приобрело земельный участок стоимостью 1000000 рублей (без учета НДС). Документы на государственную регистрацию права собственности на земельный участок были поданы 28 февраля 2007 г. В соответствии с принятой в организации учетной политикой расходы на приобретение включаются в состав текущих затрат равными долями в течение 5 лет начиная с даты подачи документов на регистрацию. Таким образом, с февраля 2007 года ежемесячно будет включаться в расходы 16666,66 (1000000 рублей : 5 лет : 12 мес.). Если земельный участок приобретается в рассрочку, расходы включаются в состав текущих затрат в течение срока, установленного договором, но не менее чем пять лет.

Второй способ: налогоплательщик признает расходы на приобретение прав на земельные участки в текущем отчетном (налоговом) периоде в размере 30% налоговой базы по налогу на прибыль за предыдущий налоговый период. Для расчета предельной величины затрат на приобретение прав на земельные участки из налоговой базы предыдущего налогового периода расходы на покупку земли исключаются. Как следует произвести расчет, рассмотрим на примере 6.11.

Пример 6.11. Предположим, что рассмотренная в предыдущем примере организация ЗАО "Крокус" предпочла второй способ включения в состав расходов затрат на приобретение права на земельный участок. В этом случае ей необходимо рассчитать величину налоговой базы по налогу на прибыль за предыдущий налоговый период (за 2007 г.). Допустим, что она составила 2000000 руб. Расходов на приобретение земельных участков в 2006 г. не было. Следовательно, в 2008 г. организация может включить в состав текущих затрат часть расходов на покупку земли в размере 600000 руб. (2000000 руб. x 30%).

Поскольку статья 264.1 НК РФ не содержит указания о том, что расходы нужно равномерно распределять по месяцам в течение налогового периода, то организация может одновременно уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль за январь 2008 г. на 600000 руб. Предположим, что за весь 2008 г. налоговая база по налогу на прибыль составит 1000000 руб. Этот показатель следует увеличить на сумму расходов по приобретению права на земельный участок, включенных в состав затрат в 2007 г. Он будет равен 1600000 руб. (600000 + 1000000).

В 2009 г. организация сможет учесть в составе текущих расходов всю оставшуюся сумму (400000 рублей), так как можно учесть 480000 руб. (1600000 руб. x 30%).

Выбранный способ списания расходов на приобретение прав на земельные участки нужно закрепить в учетной политике в целях налогообложения.

При реализации земельного участка доходы, полученные от продажи, налогоплательщик может уменьшить на сумму расходов, связанных с его приобретением. Убыток от реализации земельного участка учитывается равными долями в течение срока, установленного организацией, и фактического срока владения этим участком согласно подп. 3 п. 5 ст. 264.1 НК РФ. Рассмотрим на примере 6.12 как нужно сделать расчет.

Пример 6.12. Предположим, что ЗАО "Крокус", используя первый способ отнесения на расходы права на земельный участок, продаст земельный участок в феврале 2008 г. за 600000 руб. (без учета НДС). За период нахождения участка в собственности (с февраля 2007 г. по февраль 2008 г.) организация в состав текущих затрат включит 200000 руб. (16666,66 руб. x 12 мес.). Следовательно, убыток от реализации права на земельный участок составил 200000 руб.

(600000 руб. - (1000000 руб. - 200000 руб.)). Его организация должна включать в состав текущих расходов равными долями в течение 4 лет, начиная с марта 2008 года.

Если для признания расходов организация использует второй способ, то порядок признания убытка от реализации прав на земельный участок будет таким, как описан в примере 6.13.

Пример 6.13. Допустим, что ЗАО "Крокус" использует второй способ отнесения на расходы права на земельный участок и продаст земельный участок в феврале 2008 г. за 300000 руб. (без учета НДС). За период нахождения участка в собственности организация включит в состав текущих расходов 600000 руб. Следовательно, убыток от реализации права на земельный участок составит 100000 руб. (300000 руб. - (1000000 руб. - 600000 руб.)). Сумму убытка организация сможет включить в состав текущих расходов в 2008 г.

### 6.3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц посвящена глава 23 НК РФ. В отношении работников (иных физических лиц), получивших от организации или в результате отношений с ней доходы, облагаемые НДФЛ, организация признается налоговым агентом, который обязан исчислить, удержать из доходов налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму налога в соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога. Налоговые агенты должны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. Удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Если денежные средства на выплату зарплаты организация получает в банке со своего счета, то перечислить налог ей нужно не позднее дня фактического получения в банке этих средств (п. 6 ст. 226 НК РФ). При безналичных расчетах с работниками последним днем уплаты налога является день перечисления средств со счета организации на счет получателя дохода. При выплате заработной платы из выручки (а также во всех иных случаях, не перечисленных выше) перечислить налог в бюджет организация обязана не позднее дня, следующего за днем фактической выплаты заработной платы.

По окончании года организация как налоговый агент обязана представить в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных в этом году налогов (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений. При этом на основании п. 2 ст. 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по утвержденной форме. В случае расположения юридического лица и его обособленных подразделений в пределах муниципального образования организация может производить перечисление налога за свои обособленные подразделения централизованно, т.е. в отделение Федерального казначейства по месту нахождения юридического лица.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается согласно п. 9 ст. 226 НК РФ, причем при заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Изменения, затронувшие порядок уплаты НДФЛ с 1 января 2007 года, внесены Федеральными законами от 06.06.2005 N 58-ФЗ, от 18.07.2006 N 119-ФЗ, от 27.07.2006 N 137-ФЗ, от 27.07.2006 N 144-ФЗ, от 27.07.2006 N 153-ФЗ.

Пункт 2 ст. 207 НК РФ теперь содержит новое определение налоговых резидентов, если до 2007 г. российским резидентом считалось физическое лицо, находившееся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году, то сейчас налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, причем выезд из России для лечения или обучения на срок менее шести месяцев не прерывает указанный период. Кроме того, резидентами остаются российские военнослужащие и сотрудники органов власти, командированные за границу, независимо от срока их отсутствия в России. Рассмотрим практическую ситуацию на примере 6.14.

Пример 6.14. Гражданин Казахстана устроился на работу в российскую организацию с 1 июля 2006 г. и отработал по 28 февраля 2007 г., а затем уехал из России. Таким образом, гражданин Казахстана отработал в России 8 месяцев: шесть месяцев в 2006 г. и два месяца в 2007 г. По старым правилам отнести его к числу налоговых резидентов нужно было только в 2006 г., по новым - и в 2006, и 2007 г.

Еще одно существенное изменение связано с тем, что 1 января 2007 г. вступили в силу поправки в НК РФ, внесенные Федеральным законом от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ. Согласно этим поправкам НДФЛ должен взиматься с разницы между доходами, полученными при продаже бумаг, и расходами на их приобретение, реализацию и хранение.

До 2007 г. собственники ценных бумаг имели право на имущественный налоговый вычет. Он применялся, если налогоплательщик не мог документально подтвердить расходы, связанные с приобретением и хранением ценных бумаг. Если он владел бумагами более трех лет, то мог не платить налог с дохода, полученного при продаже этих бумаг (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). Если срок владения составлял менее трех лет, то полученный доход можно было уменьшать на 125000 руб. и платить НДФЛ с оставшейся суммы.

Теперь п. 3 ст. 214.1 НК РФ дополнен новым абзацем, согласно которому физические лица могут не платить налог с дохода, полученного от продажи ценных бумаг, но только при одновременном выполнении двух условий:

- 1) ценные бумаги были проданы в период с 1 января 2002 г. по 1 января 2007 г.;
- 2) ценные бумаги находились в собственности налогоплательщика более трех лет.

Получить имущественный вычет налогоплательщик может двумя способами. Первый способ: вычет может быть предоставлен налогоплательщику источником выплаты, т.е. брокером, доверительным управляющим, управляющей компанией, осуществляющей доверительное управление имуществом, или иным лицом, совершающим операции по договору поручения в пользу налогоплательщика. Если доходы налогоплательщик получает от нескольких источников, то обратиться за вычетом он может только к одному из них.

Второй способ: налогоплательщик может обратиться за имущественным налоговым вычетом непосредственно к налоговым органам. Для этого ему необходимо подать в налоговую инспекцию по месту жительства налоговую декларацию по НДФЛ за прошедший год.

Изменения, внесенные в НК РФ, коснулись стандартных, специальных и имущественных налоговых вычетов.

Согласно подп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ участники боевых действий на территории РФ получили право на стандартный налоговый вычет в размере 500 руб. А максимальный размер социальных налоговых вычетов на обучение и лечение увеличен до 50000 руб.

При применении социального налогового вычета учитываются с 2007 г. суммы страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии и предусматривающими оплату ими исключительно услуг по лечению. Этот вычет не применяется в случае оплаты договора страхования работодателем.

Обратите внимание: воспользоваться вычетом можно только в случае уплаты страховых взносов в налоговом периоде, то есть в 2007 г.

Важно отметить, что изменения, внесенные в ст. 220 НК РФ, предоставили возможность покупателям комнат в квартирах пользоваться правом имущественного вычета наравне с покупателями квартир. Дело в том, что в прежней редакции ст. 220 НК РФ при перечислении объектов, по которым налогоплательщик имеет право на получение вычета, комнаты поименованы не были, поэтому налоговые службы отказывали покупателям комнат в праве на имущественный вычет. Список объектов, по которым налогоплательщики имеют право на вычет, закон дополнил комнатами (подпункты 1 и 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Очень важное дополнение в НК РФ связано с материнским (семейным) капиталом. С 12 января 2007 г. действует новая льгота, введенная Федеральным законом от 05.12.2006 N 208-ФЗ. НДФЛ не удерживается со средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей. При этом при направлении данных средств на обучение нельзя будет применить социальный вычет, а при их направлении на приобретение или строительство жилья - имущественный (подп. 2 п. 1 ст. 219, абзац 19 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

#### 6.4. Единый социальный налог и взносы в ПФР

Порядок исчисления и уплаты единого социального налога определен гл. 24 НК РФ. Налогоплательщиками данного налога признаются:

- лица, производящие выплаты физическим лицам: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Если налогоплательщик одновременно относится к обеим категориям, то он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

Согласно статье 243 НК РФ сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. Причем сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 года N 167-ФЗ. Сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Налоговым периодом по ЕСН является календарный год; отчетные периоды - квартал, полугодие, 9 месяцев.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики должны исчислить разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу, то есть не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Разница между суммой налога, которая должна быть уплачена по итогам календарного года, и суммами налога, уплаченными в течение отчетных периодов, подлежит уплате не позднее 15 календарных дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, то есть не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 НК РФ.

Уплата ЕСН по итогам налогового периода или авансовых платежей осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Кроме того, в срок не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, организация должна представить в региональное отделение ФСС РФ (по месту своей регистрации) расчетную ведомость по средствам социального страхования по форме N 4-ФСС (утверждена Постановлением ФСС РФ от 22.12.2004 N 111, с изменениями от 21.08.2007).

Порядок уплаты пенсионных взносов и представления отчетности по ним регулируется Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ. Согласно п. 2 ст. 24 этого Закона организация независимо от даты ее регистрации должна ежемесячно составлять расчет сумм авансовых платежей по страховым взносам и уплачивать их в срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц (в день перечисления денежных средств на оплату труда со счетов организации на счета работников), но не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который авансовый платеж был начислен.

По итогам отчетного периода, т.е. ежеквартально, организация обязана представлять в налоговый орган расчет по авансовым платежам по страховым взносам (его форма утверждена Приказом Минфина России от 24.03.2005 N 48н). Предельным сроком подачи расчета является 20-е число месяца, следующего за истекшим кварталом.

Обращаем внимание на письмо Минфина России от 14 февраля 2007 г. N 03-04-07-02/4, в котором указывается, что разработка новой формы расчета авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в 2007 г. нецелесообразна. Связано это с тем, что с 2007 г. законодательными актами не были внесены изменения в порядок расчета и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, поэтому в 2007 году страхователям следует представлять в налоговый орган упомянутые расчеты в соответствии с ранее применявшимся Приказом Минфина России от 24.03.2005 N 48н.

В отношении формы Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу этом же письме разъясняется, что разработанная с учетом изменений в налоговом законодательстве, вступивших в силу с 1 января 2007 года, форма Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 09.02.2007 N 13н, который вступает в силу начиная с представления расчетов авансовых платежей по единому социальному налогу за первый отчетный период 2007 года.

После вступления в силу указанного документа утратил силу Приказ Минфина России от 17.03.2005 N 40н "Об утверждении формы Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу и Рекомендаций по ее заполнению".

Сумму страховых взносов в окончательный расчет по итогам года нужно перечислить не позже 15 апреля года, следующего за расчетным периодом.

Если организация имеет обособленные подразделения, находящиеся на отдельном балансе, имеющие расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, то такие подразделения самостоятельно исполняют обязанности организации по уплате ЕСН (авансовых платежей по ЕСН), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения согласно п. 8 ст. 243 НК РФ. В случае невыполнения обособленными подразделениями хотя бы одного из трех условий организация производит уплату ЕСН, а также представляет декларации и расчеты по налогу централизованно по месту своего нахождения.

Совместным письмом МНС России и ПФР от 11, 14 июня 2002 г. N БГ-6-05/835, МЗ-16-25/5221 установлен аналогичный порядок при уплате и сдаче отчетности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению. В свою очередь, сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В отношении ЕСН с 1 января 2007 года вступило в силу незначительное количество изменений:

1) Федеральным законом от 30 декабря 2006 года N 269-ФЗ предоставлена возможность индивидуальным предпринимателям задекларировать (легализовать) ранее полученные доходы в упрощенном порядке путем уплаты декларационного платежа в размере 13% от декларируемого дохода. Уплата данного платежа дает возможность не уплачивать единый социальный налог с таких доходов.

Во-первых, Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ приравнял к налогоплательщикам ЕСН нотариусов, занимающихся частной практикой. ЕСН должен уплачиваться ими по ставкам, ранее предусмотренным для адвокатов. Таким образом, теперь организации, выплачивающие вознаграждения адвокатам и нотариусам, не должны уплачивать с них ЕСН.

Во-вторых, для налогоплательщиков-организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны (определение дается в п. 7 ст. 241 НК РФ), Федеральным законом от 27 июля 2006 года N 144-ФЗ почти в четыре раза снижены пороговые размеры налоговой базы на одного сотрудника, с которых начисление ЕСН осуществляется по регрессивным (пониженным) ставкам (п. 6 ст. 241 НК РФ).

Ставки ЕСН, действующие в 2008 г., приведены в таблице.

Таблица

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом	Перечисляется в федеральный бюджет	Перечисляется в Фонд социального страхования	Перечисляется в фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			ФФОМС	ТФОМС	
До 75000 руб.	20%	2,9%	11%	2,0%	26%
От 75001 руб. до 600000 руб.	15000 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 75000 руб.	2175 руб. + + 1,0% с суммы, превышающей 75000 руб.	825 руб. + + 0,6% с суммы, превышающей 75000 руб.	1500 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 75000 руб.	19500 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 75000 руб.
Свыше 600000 руб.	56475 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	7425 руб.	3975 руб.	4125 руб.	72000 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

## 6.5. Налог на имущество

Налог на имущество уплачивается организацией по итогам года. В течение года уплачиваются авансовые платежи по налогу, если законом субъекта Российской Федерации не предусмотрено иное (п. 2 ст. 383 НК РФ). По окончании каждого отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев) организация обязана представлять в налоговые органы по своему местонахождению, местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам, а по истечении года - налоговую декларацию по налогу (п. 1 ст. 386 НК РФ).

Организация, созданная в период с января по ноябрь 2006 г., должна заплатить налог на имущество за этот год и подать налоговую декларацию за 2006 год в срок не позднее 30 марта 2007 г. Если организация зарегистрирована в декабре 2006 г., то она должна заплатить налог и отчитаться по нему не позднее 30 апреля 2008 г. (по итогам 2007 г.). В течение 2007 г. ежеквартально она должна будет платить авансовые платежи по налогу на имущество и сдавать расчеты по ним в срок не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ). Первым отчетным периодом для нее будет декабрь 2006 г. - март 2007 г. Более подробно порядок начисления и уплаты налога на имущество при создании организации мы рассмотрим далее.

Если организация имеет обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, то такие обособленные подразделения уплачивают налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, находящегося на балансе каждого из них (ст. 384 НК РФ). Сумма налога рассчитывается как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, где расположены обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со ст. 376 НК РФ.

За обособленные подразделения, не выделенные на отдельный баланс, начисляет и уплачивает налог головной офис организации в бюджет по месту своего расположения. В письме от 19 января 2006 г. N 03-06-01-04/07 Минфина России даны такие разъяснения, что исходя из положений п. 1 ст. 376, п. 3 ст. 382, п. 3 ст. 383 и ст. 386 НК РФ организация, имеющая не выделенное на отдельный баланс обособленное подразделение, наделенное движимым имуществом, не обязана представлять в налоговый орган по местонахождению подразделения налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию по налогу на имущество. Уплачиваются эти платежи по местонахождению головной организации.

Что касается обособленного имущества организации, находящегося вне места ее нахождения или ее обособленных подразделений, то здесь нужно руководствоваться положениями ст. 385 НК РФ. В частности, Минфин России в своем письме от 25 апреля 2005 г. N 03-06-01-04/211 разъясняет, что организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, которые находятся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог на имущество (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376, в отношении каждого объекта недвижимого имущества. Таким обособленным имуществом могут быть и линии электропередач, и сооружения связи, и затраты по реконструкции (неотделимые улучшения) арендуемого организацией помещения.

Согласно разъяснениям Минфина России, данным им в письме от 21 июня 2005 г. N 03-06-01-04/284, под недвижимым имуществом понимается единый обособленный комплекс, представляющий собой совокупность объектов, установок, сооружений, оборудования и другого имущества, объединенных единым функциональным назначением. В данный комплекс включается все имущество, указанное в технической документации (техническом паспорте) на объект недвижимого имущества, а также дополнительно установленное или смонтированное в ходе капитальных вложений имущество, которое функционально связано со зданием (сооружением) и перемещение которого без причинения несоразмерного ущерба его назначению невозможно.

В состав объекта недвижимого имущества в том числе включаются объекты основных средств, учитываемые как отдельный инвентарный объект и конструктивно связанные с недвижимостью, в т.ч. лифты, встроенная система вентиляции помещений, телефонные линии, локальные сети и другие коммуникации здания.

Не включаются в состав объекта недвижимого имущества такие отдельные объекты основных средств, которые не требуют монтажа; могут быть использованы вне объекта недвижимого имущества; демонтаж которых не причиняет несоразмерного ущерба их назначению; функциональное предназначение которых не является неотъемлемой частью функционирования объекта недвижимого имущества как единого обособленного комплекса. К указанным объектам, в частности, относятся компьютеры, столы, транспортные средства, средства видеонаблюдения и т.п.

На практике может возникнуть такая ситуация, когда объект основных средств находится на балансе обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а физически расположен на территории головной организации. Если такое основное средство является движимым имуществом, то оно должно учитываться на основании п. 1 статьи 376, п. 3 статьи 382, статей 384 и 386 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, а исчисление и уплата налога (авансовых платежей по налогу), а также представление налоговой декларации (налогового расчета по авансовым платежам по налогу) должны производиться по месту нахождения указанного обособленного подразделения. Если же такая ситуация возникает в отношении объекта недвижимого имущества, то на основании п. 1 статьи 376, п. 3 статьи 382, п. 3 статьи 383 и статьи 386 НК РФ указанное имущество должно учитываться при определении налоговой базы организации, а исчисление и уплата налога (авансовых платежей по налогу), а также представление налоговой декларации (налогового расчета по авансовым платежам по налогу) должны производиться по месту нахождения этой организации (письмо Минфина России от 7 июня 2005 г. N 03-06-05-04/156).

Большое значение имеет своевременное документальное закрепление за обособленными подразделениями передаваемых им основных средств и правильное территориальное распределение объектов основных средств, поскольку ставки налога на имущество на территориях различных областей могут существенно отличаться. Неправильное территориальное распределение объектов налогообложения по данным бухгалтерского учета может привести к неверному исчислению налога на имущество по отдельным филиалам, находящимся на территории на территории одной области. Тем не менее, по мнению судебных органов, это не должно приводить к привлечению налогоплательщика к ответственности.

Данная позиция изложена в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 12 июля 2005 г. по делу N А11-649/2005-К2-19/41. Был выявлен факт неверного распределения организацией по филиалам основных средств, являющихся объектами налогообложения по налогу на имущество, в результате чего организация привлечена к ответственности по статье 122 НК РФ. Однако впоследствии суд установил, что, выявив указанные факты, организация подготовила уточненные налоговые декларации по налогу на имущество и направила их в соответствующие территориальные налоговые органы. При этом недоплата части налога на имущество, образовавшаяся в учете межрайонной ИФНС России, компенсировалась переплатой в аналогичном размере части налога, учитываемой в межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Таким образом, в целом в пределах территории области налог за спорные периоды был уплачен полностью и своевременно.

Налог на имущество является единым, и частичная его неуплата налогоплательщиком в местный бюджет по местонахождению одного обособленного подразделения при наличии переплаты в той же сумме в местный бюджет по местонахождению другого подразделения в пределах территории одного субъекта РФ не может свидетельствовать о наличии у налогоплательщика в целом недоимки по уплате этого налога.

Суд решил, что несоблюдение налогоплательщиком порядка уплаты налога на имущество, а именно направление части средств вместо одного местного бюджета в другой, не может служить основанием для привлечения его к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ.

Что касается уплаты налога на имущество по созданным или ликвидированным организациям, то здесь существуют следующие особенности.

Как правило, дата образования организации не приходится на 1 января, а ликвидации - на 31 декабря. К тому же организация может образовывать обособленные подразделения с выделением их на отдельный баланс, которые также должны рассчитывать налог на имущество не с начала налогового периода. Главой 30 НК РФ не определен механизм исчисления и уплаты налога в случаях создания, реорганизации, ликвидации организации. С учетом данного факта рассмотрим рекомендации Минфина России, изложенные в письме от 16.09.2004 N 03-06-01-04/32.

Поскольку главой 30 НК не предусмотрен особый порядок расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества для организаций (или их обособленных подразделений), созданных или ликвидированных в течение налогового (отчетного) периода, то при определении среднегодовой (средней) стоимости имущества применяется общий порядок, содержащийся в пункте 4 статьи 376 НК РФ, с учетом положений статьи 379 НК РФ. В соответствии со статьей 379 НК РФ налоговым периодом считается календарный год, а отчетными периодами - I квартал, первое полугодие и 9 месяцев календарного года. Налоговой базой по налогу на имущество является среднегодовая

стоимость имущества (именно средняя за календарный год, а не средняя за период деятельности организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс). Следовательно, при ее определении, а также при определении средней стоимости имущества должно учитываться общее количество месяцев в календарном году, а также в соответствующем отчетном периоде (т.е. квартале, полугодии и 9 месяцах календарного года).

Данное разъяснение касается и порядка определения среднегодовой (средней) стоимости в случае снятия или постановки на баланс организации в течение налогового (отчетного) периода имущества, по которому налоговая база в соответствии с пунктом 1 статьи 376 НК РФ определяется отдельно.

По вопросу исчисления и уплаты налога на имущество организациями в отношении ликвидированных обособленных подразделений и (или) проданных объектов недвижимого имущества, по которым уплачены авансовые платежи по налогу на имущество организаций, предлагается опираться на норму статьи 45 Налогового кодекса РФ, согласно которой обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, причем налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

На этом основании организация может представить в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на имущество в отношении ликвидированного обособленного подразделения и (или) проданного объекта недвижимого имущества в течение календарного года до срока ее представления, установленного пунктом 3 статьи 386 НК РФ.

Порядок начисления и уплаты налога на имущество при создании организации. Согласно п. 4 ст. 376 НК РФ среднегодовая стоимость имущества равна сумме остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого отчетного месяца, деленной на количество месяцев отчетного периода плюс один. В таком случае возникает вопрос: на какое количество месяцев необходимо разделить сумму остаточной стоимости имущества филиала - считая с начала года или с месяца создания? Статья 55 НК РФ устанавливает налоговый период для вновь созданных организаций период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации. При создании организации в период с 1 декабря по 31 декабря первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания. Здесь наблюдается некое противоречие с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". В соответствии с этим Законом первым отчетным годом для организаций, созданных после 1 октября, признается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года. Получается, что организация, образованная в ноябре текущего года, обязана сдать налоговую декларацию по имеющемуся имуществу за текущий год, а бухгалтерскую отчетность - за следующий год. Рассмотрим пример 6.15.

Пример 6.15. Организация "ООО "Юпитер" была зарегистрирована в налоговом органе 15 мая 2007 года. Первым отчетным периодом для нее стало полугодие 2007 года. Не позднее 30 июля 2007 года организация должна представить налоговую декларацию по налогу на имущество и уплатить авансовый платеж.

По данным бухгалтерского учета остаточная стоимость основных средств ООО "Юпитер" составляет:

- на 1 мая 2007 г. - 0 руб.;
- на 1 июня 2007 г. - 50000 руб.;
- на 1 июля 2007 г. - 86400 руб.

Определим среднюю остаточную стоимость за рассматриваемый период. Она составит  $19486 ((50000 + 86400) / 7)$ ,

где 7 - количество месяцев в отчетном периоде (полугодие), увеличенное на единицу. Предположим, что субъектом Российской Федерации, в котором зарегистрирована данная организация, установлена ставка налога на имущество организаций в размере 2,2%.

Следовательно, по итогам полугодия 2007 года организация должна уплатить в региональный бюджет 107 руб. ( $19486 \times 1/4 \times 2,2\%$ ).

Аналогично будут рассчитаны авансовые платежи по налогу на имущество за 9 месяцев.

Указанное требование распространяется на вновь созданные организации. На практике уже действующая организация создает обособленное подразделение с отдельным балансом, следовательно, налоговая база может не увеличиваться, изменяется только место уплаты определенной части налога, так как создаваемому обособленному подразделению передается часть имущества головной организации. Вследствие этого среднегодовая стоимость имущества головной организации уменьшается, а стоимость имущества обособленного подразделения увеличивается, в целом по организации стоимость имущества остается неизменной с начала года.

Рассмотрим пример расчета налога на имущество по вновь созданному обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс, на примере 6.16.

Пример 6.16. ООО "Марс", зарегистрированное в г. Волгограде, приняло решение о создании филиала в Самаре. Филиал зарегистрирован по месту своего нахождения в налоговых органах 5

апреля 2007 года. По данным бухгалтерского учета остаточная стоимость основных средств ООО "Марс" за I квартал 2007 года составляет:

- на 1 января 2007 г. - 1500000 руб.;
- на 1 февраля 2007 г. - 1750000 руб.;
- на 1 марта 2007 г. - 2200000 руб.;
- на 1 апреля 2007 г. - 2250000 руб.

Средняя стоимость имущества за отчетный период составила 1925000 руб.  $((1500000 + 1750000 + 2200000 + 2250000) / 4)$ .

Сумма авансового платежа за I квартал - 10588 руб.  $(1925000 \times 2,2\% / 4)$ .

ООО "Марс" передало своему филиалу имущество на баланс в апреле 2007 года. Остаточная стоимость основных средств ООО "Марс" и филиала за полугодие 2007 г. приведена в таблице.

Дата	Остаточная стоимость основных средств, руб.		
	ООО "Марс"	Филиал	Итого
01.01.2007	1500000	-	1500000
01.02.2007	1750000	-	1750000
01.03.2007	2200000	-	2200000
01.04.2007	2250000	-	2250000
01.05.2007	1830000	420000	2250000
01.06.2007	1590000	410000	2000000
01.07.2007	1575000	400000	1975000

Средняя стоимость имущества головной организации за полугодие составит 1813571 руб.  $((1500000 + 1750000 + 2200000 + 2250000 + 1830000 + 1590000 + 1575000) / 7)$ . Сумма авансового платежа за полугодие составит 9975 руб.  $(1813571 \times 2,2\% / 4)$ . Головная организация должна уплатить по месту своей регистрации в Волгограде до 30 июля 2007 года авансовый платеж в размере 9975 рублей.

Средняя стоимость имущества филиала - 175714 руб.  $((420000 + 410000 + 400000) / 7)$ , а сумма авансового платежа по налогу - 966 руб.  $(175714 \times 2,2\% / 4)$ . Филиал должен уплатить авансовый платеж по налогу на имущество по месту регистрации в Самаре до 30 июля 2007 года в сумме 966 руб.

Порядок исчисления налога на имущество при ликвидации организации или реорганизации. Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, то последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации). В том случае, когда созданная после начала календарного года организация ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации). Организация может быть создана в период с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше следующего календарного года, следующего за годом создания. При этом налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Допустим, организация продает или ликвидирует недвижимое имущество в текущем календарном году, в этом случае налоговым периодом по налогу на данное имущество в данном календарном году является период времени фактического нахождения имущества в собственности налогоплательщика.

Поскольку в соответствии со ст. 45 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, а налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно, организация имеет право представить в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на имущество в отношении ликвидированной организации или ликвидированного обособленного подразделения, а также проданного объекта недвижимого имущества в течение календарного года до срока ее представления, установленного п. 3 ст. 386 НК РФ.

К моменту окончания ликвидации организации основные средства должны быть реализованы, а в случае ликвидации филиала основные средства могут быть переданы головной организации либо проданы. Следовательно, при ликвидации организации или филиала среднегодовая стоимость имущества, на основании которой исчисляется сумма налога, подлежащего уплате по месту нахождения имущества, будет определяться как сумма остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца до месяца ликвидации, деленная на 13. Рассмотрим пример 6.17.

Пример 6.17. Участниками ООО "Меркурий" 20 февраля 2007 г. было принято решение о его ликвидации. До 25 апреля 2007 года все основные средства были проданы. Остаточная стоимость основных средств ООО "Меркурий":

- на 1 января 2007 г. - 150000 руб.;
- на 1 февраля 2007 г. - 120000 руб.;
- на 1 марта 2007 г. - 90000 руб.;
- на 1 апреля 2007 г. - 60000 руб.

Средняя стоимость имущества за I квартал равна 105000 руб.  $((150000 + 120000 + 90000 + 60000) / 4)$ . Сумма авансового платежа за I квартал 2007 года составила 578 руб.

ООО "Меркурий" 15 мая 2007 года подало окончательный ликвидационный баланс и налоговые декларации, в том числе по налогу на имущество:

Среднегодовая стоимость имущества на дату подачи налоговой декларации составляет 32308 руб.  $((150000 + 120000 + 90000 + 60000) / 13)$ . Сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет, - 711 руб.  $(32308 \times 2,2\%)$ . С учетом авансового платежа за I квартал нужно доплатить 133 руб.

Следует обратить внимание на применение льгот по налогу на имущество, предусмотренных ст. 381 НК РФ. Льготы установлены как для организации в целом (научные организации, протезно-ортопедические предприятия и др.), так и для отдельных их обособленных подразделений (например, испытательных полигонов), а также определенных видов их имущества (жилой фонд, объекты социально-культурной сферы и т.д.). Соответственно льготы по налогу необходимо применять в зависимости от того, для какого именно объекта они установлены. Например, льгота, установленная для организации, распространяется и на все ее обособленные подразделения. А вот если льготируется только конкретное имущество, льготу применяет лишь то структурное подразделение организации, в котором это имущество находится. При применении льготы по налогу на имущество организациям, имеющим объекты основных средств, подпадающих под льготное налогообложение, следует иметь в виду, что необходимо вести раздельный учет основных средств, в отношении которых может использоваться льгота, и основных средств, в отношении которых льгота не может использоваться. При отсутствии раздельного учета или же нецелевом использовании льготированных объектов налог на имущество должен начисляться и уплачиваться. Данная точка зрения приводится в письме УМНС России по Московской области от 02.03.2004 N 03-31/4133/Г837.

Количество изменений в части исчисления и уплаты налога на имущество с 1 января 2007 г. незначительно. Федеральным законом от 3 июня 2006 г. N 75-ФЗ уточнена формулировка льготы для резидентов особых экономических зон. Пункт 17 ст. 381 НК РФ в новой редакции звучит так: освобождаются от налогообложения организации - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного с целью ведения деятельности на территории особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение пяти лет с момента постановки на учет указанного имущества.

## 6.6. Земельный налог

Сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При этом организации и индивидуальные предприниматели в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, исчисляют сумму земельного налога самостоятельно. В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи, если иное не установлено нормативным правовым актом о налоге представительного органа муниципального образования. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по истечении налогового периода, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, для которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по земельному налогу по истечении I, II и III квартала текущего налогового периода как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка, определенной по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

При этом налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения (п. 1 ст. 390 НК РФ).

В самом общем виде размер годового земельного налога определяется по формуле:

$$\text{ГЗН} = \text{КС} \times \text{НС},$$

где ГЗН - годовая сумма земельного налога;

КС - кадастровая стоимость земельного участка;

НС - утвержденная соответствующим муниципальным образованием налоговая ставка.

Для установления кадастровой стоимости требуется провести государственную кадастровую оценку земель в соответствии со ст. 66 ЗК РФ. Результаты государственной кадастровой оценки земель утверждаются органами исполнительной власти субъектов РФ по представлению территориальных органов Федерального агентства кадастра объектов недвижимости (далее - Роснедвижимость).

Налоговая база как кадастровая стоимость земельного участка определяется по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 1 ст. 391 НК РФ). Причем налогоплательщики должны быть проинформированы о кадастровой стоимости земельных участков не позднее 1 марта текущего года (п. 14 ст. 396 НК РФ). Это обязанность органов местного самоуправления (исполнительных органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). Местные органы должны определять и порядок доведения сведений о кадастровой стоимости земельных участков до налогоплательщиков. Рассмотрим практическую ситуацию на примере 6.18.

Пример 6.18. Кадастровая стоимость земельного участка под офисным зданием определена в размере 1000000 руб. Органом муниципального образования по месту нахождения данного объекта установлена налоговая ставка в размере 1,5%. Сумма земельного налога за налоговый период составит 15000 руб. (1000000 руб. x 1,5%).

Суммы авансовых платежей, которые организация должна уплатить в течение налогового периода по окончании отчетных периодов за указанный земельный участок, рассчитываются следующим образом:

- за I квартал - 3750 руб. ((1000000 руб. x 1,5%) / 4);

- за полугодие - 3750 руб. ((700000 руб. x 1,5%) / 4);

- за 9 месяцев - 3750 руб. ((700000 руб. x 1,5%) / 4).

Итого сумма авансовых платежей, подлежащих к уплате в течение налогового периода, составит 11250 руб.

По окончании налогового периода организация должна уплатить 3750 руб. (15000 - 11250).

В случае возникновения или прекращения у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Рассмотрим на примере 6.19, как производится расчет.

Пример 6.19. Предположим, что организация приобрела земельный участок в собственность 20 марта 2007 года. Его кадастровая стоимость составляет 1000000 руб. Налоговая ставка установлена в размере 1,5%. Коэффициент правообладания земельным участком (K2) определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых земельный участок находится в собственности, к числу календарных месяцев по формуле

$$K2 = 10 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.} = 0,83.$$

В рассматриваемой ситуации сумма налога за налоговый период составит 12500 руб. (1000000 руб. x 1,5% x 0,916).

Нормы об обязанности органов, осуществляющих ведение государственного земельного кадастра, органов, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органов муниципальных образований представлять в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, установлены гл. 31 НК РФ.

В связи с этим органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований должны ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Формы представления сведений утверждены Минфином России.

Земельный налог и авансовые платежи по нему уплачиваются налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Срок уплаты налога для налогоплательщиков - организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее срока подачи налоговых деклараций.

При применении п. 15 ст. 396 НК РФ налогоплательщикам необходимо иметь в виду, что в отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства), исчисление суммы земельного налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего

срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Если срок проектирования и строительства по вышеуказанным земельным участкам превышает трехлетний срок вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости, то при исчислении суммы земельного налога (суммы авансовых платежей по налогу) применяется коэффициент 4.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение периода проектирования и строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. Порядок расчета рассмотрим на примере 6.20.

Пример 6.20. Организация приобрела в собственность земельный участок для строительства жилья кадастровой стоимостью 1000000 руб. Налоговая ставка установлена представительным органом муниципального образования в размере 0,3%.

Сумма земельного налога за земельный участок, приобретенный в собственность организацией для жилищного строительства, составит 6000 руб. (1000000 руб. x 0,3% x 2). В приведенном расчете число 2 - это коэффициент, который будет применяться в отношении данного земельного участка, так как он приобретен в собственность на условиях осуществления на нем жилищного строительства в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Если кадастровая стоимость земельного участка не определена, то в этом случае можно руководствоваться разъяснениями Минфина России, данными в письме от 06.06.2006 N 03-06-02-02/75. В этом в письме рассмотрены следующие возможные ситуации:

- результаты государственной кадастровой оценки земель до 1 марта текущего года не утверждены;

- результаты государственной кадастровой оценки земель до 1 марта утверждены, однако порядок доведения кадастровой стоимости земельных участков до налогоплательщика не определен;

- кадастровая стоимость земельных участков и порядок доведения до налогоплательщика определены, но до сведения налогоплательщиков кадастровая стоимость не доведена.

Минфин России указал, что если результаты государственной кадастровой оценки земель не утверждены в срок до 1 марта и налогоплательщик имеет о том официальное уведомление от территориального управления Роснедвижимости, то авансовые платежи и земельный налог по таким земельным участкам не уплачиваются. Однако налогоплательщик должен представлять в налоговый орган "нулевую" декларацию в сроки, установленные для сдачи налоговой отчетности по земельному налогу. После утверждения кадастровой стоимости земельных участков налогоплательщик обязан подать уточненные налоговые декларации за все периоды, когда подавалась "нулевая" декларация.

По мнению Минфина России, пени за каждый день просрочки исполнения обязанности по уплате земельного налога (авансовых платежей) во всех указанных случаях начисляться не должны, поскольку налог (авансовые платежи) налогоплательщиком не уплачен в срок по не зависящим от него обстоятельствам.

Согласно ст. 396 НК РФ кадастровая стоимость земельных участков подлежит доведению до сведения налогоплательщика в порядке, утвержденном местным органом власти, и органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, должны сообщать сведения о кадастровой стоимости земельных участков, о земельных участках, подлежащих налогообложению и освобождаемых от налогообложения, в налоговые органы.

Если в течение налогового периода утверждается новая кадастровая стоимость земельных участков, то земельный налог с учетом новой налоговой базы исчисляется со следующего налогового периода. Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 31.03.2005 N 03-06-02-02/21.

В случае смены собственника недвижимости и передачи соответственно земельного участка новому владельцу момент начала взимания земельного налога определяется на основании ст. 552 ГК РФ и ст. 35 ЗК РФ. При приобретении права собственности на здание, строение или сооружение на основании договора купли-продажи покупателю одновременно с передачей права собственности на недвижимость передается и право пользования той частью земельного участка, которая занята этой недвижимостью и необходима для ее использования. В случае продажи недвижимости, находящейся на земельном участке, не принадлежащем продавцу на праве собственности, покупатель приобретает право пользования соответствующей частью земельного участка на тех же условиях, что и продавец. Такие разъяснения даны в письмах Минфина России от 10.10.2005 N 03-06-02-04/84, от 13.02.2006 N 03-06-02-04/19.

Если здание, строение, сооружение находятся в раздельном пользовании нескольких юридических или физических лиц, то земельный налог должен начисляться всем этим лицам

пропорционально площади здания, строения, сооружения, находящихся в их раздельном пользовании.

В отношении земельных участков, находящихся в общей собственности, налоговая база по земельному налогу должна исчисляться для каждого налогоплательщика, являющегося собственником данного земельного участка. Это положение должно распространяться и на земельные участки, занятые многоквартирными домами, жилые и нежилые помещения в которых принадлежат физическим лицам на праве собственности (письмо Минфина России от 17.05.2006 N 03-06-02-02/65).

У покупателя земельного участка право собственности на земельный участок возникает с момента государственной регистрации, следовательно, плательщиком земельного налога он становится с момента регистрации права. Продавец же остается плательщиком земельного налога до момента прекращения его права собственности на этот участок.

При применении п. 2 ст. 389 НК РФ о непризнании объектом налогообложения земельных участков следует учесть, что наиболее полный перечень категорий земельных участков, изъятых из оборота или ограниченных в обороте, приведен в ст. 27 ЗК РФ. Из оборота изымаются участки, занятые находящимися в федеральной собственности объектами:

- государственными природными заповедниками и национальными парками;
- зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы РФ, другие войска, воинские формирования и органы;
- зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены военные суды;
- объектами организаций федеральной службы безопасности;
- объектами организаций федеральных органов государственной охраны;
- объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;
- объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования (ЗАТО);
- объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний (ФСИН России);
- воинскими и гражданскими захоронениями;
- инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы РФ.

На основании п. 5 ст. 27 ЗК РФ ограничиваются в обороте находящиеся в государственной или муниципальной собственности участки:

- в пределах особо охраняемых природных территорий;
- в пределах лесного фонда, за исключением случаев, установленных федеральным законодательством;
- в пределах которых расположены водные объекты, находящиеся в государственной или муниципальной собственности;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов России, объектами, включенными в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, предоставленные для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности, таможенных нужд, не указанные в п. 4 ст. 27 ЗК РФ;
- предоставленные для нужд организаций транспорта, в том числе морских, речных портов, вокзалов, аэродромов и аэропортов, сооружений навигационного обеспечения воздушного движения и судоходства, терминалов и терминальных комплексов в зонах формирования международных транспортных коридоров;
- предоставленные для нужд связи;
- занятые объектами космической инфраструктуры;
- расположенные под объектами гидротехнических сооружений;
- предоставленные для производства ядовитых веществ, наркотических средств;
- загрязненные опасными отходами, радиоактивными веществами, подвергшиеся биогенному загрязнению, иные подвергшиеся деградации земли.

Субъект РФ имеет право утвердить на своей территории перечень (характеристики) земельных участков, изъятых или ограниченных в обороте.

При заявлении в налоговых органах права на освобождение от налогообложения в соответствии с ограничением в обороте данного земельного участка это право необходимо подтвердить соответствующими документами. Следует также отметить, что земли, которые не признаются объектом налогообложения, не подлежат отражению в налоговой декларации по земельному налогу.

Изменения в налоговом законодательстве, вступившие в силу с 1 января 2007 года, касающиеся земельного налога. Были уточнены условия получения льгот по налогу на имущество и по земельному налогу для организаций - резидентов особой экономической зоны. от налога в настоящее время освобождаются только земельные участки, расположенные на территории

особых экономических зон (п. 17 ст. 381 и п. 9 ст. 395 НК РФ). Другое изменение коснулось индивидуальных предпринимателей, которые имеют и другие земельные участки, помимо используемых в предпринимательской деятельности. Предприниматели обязаны сдавать декларации по итогам года и ежеквартальные расчеты авансовых платежей земельного налога только по участкам, используемым для предпринимательства (пункты 1 и 2 ст. 398 НК РФ).

#### 6.7. Единый сельскохозяйственный налог

В гл. 26.1 НК РФ, посвященную единому сельскохозяйственному налогу, Федеральными законами от 13.03.2006 N 39-ФЗ и от 03.11.2006 N 177-ФЗ внесено значительное количество изменений. Рассмотрим их подробнее.

В соответствии с новой редакцией п. 2 ст. 346.2 НК РФ право на применение ЕСХН с 1 января 2007 г. получили именно сельскохозяйственные производители, а также все градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. "О сельскохозяйственной кооперации", у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем объеме доходов не менее 70%.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, которые эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации и у которых объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70 процентов общего объема реализуемой ими продукции.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, доля дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации произведенной ими продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства определяется исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и первичную переработку сельскохозяйственной продукции в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья.

Ранее право применять ЕСХН было не у всех рыбохозяйственных организаций, а только у тех, которые начали свою деятельность до 1 января 1997 г.

Поправки в НК РФ расширили круг лиц, которые не имеют право переходить на уплату ЕСХН. В него включены в соответствии с п. 6 ст. 346.2 НК РФ:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- бюджетные учреждения.

Были изменены условия перехода на уплату ЕСХН вновь созданных организаций и вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Согласно п. 2 ст. 346.3 НК РФ вновь зарегистрированные организации и предприниматели вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН в течение пяти дней с даты постановки на учет. А те организации, которые опоздали воспользоваться своим правом, получили возможность при выполнении ряда условий сделать это позже. Так, согласно п. 5 ст. 346.2 НК РФ вновь созданная в текущем году организация, являющаяся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего

года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам последнего отчетного периода по налогу на прибыль организаций (последнего отчетного периода по налогу, уплачиваемому в рамках упрощенной системы налогообложения в соответствии с гл. 26.2 НК РФ) в текущем году в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такой организации доля дохода от реализации произведенной ею сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ею из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов. Вновь зарегистрированный в текущем году индивидуальный предприниматель, являющийся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам девяти месяцев текущего года в общем доходе от предпринимательской деятельности такого индивидуального предпринимателя доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

Кроме того, были изменены нормы об утрате права на применение ЕСХН. Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в связи с утратой этого права в течение пятнадцати дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Внесенные в гл. 26.1 НК РФ изменения существенно скорректировали правила признания доходов и расходов.

Так, в частности, полученные дивиденды, с которых уже был удержан налог у источника выплаты, не включаются в доходы плательщика ЕСХН (п. 1 ст. 346.5 НК РФ).

Был уточнен момент признания дохода в случае оплаты неденежными средствами (векселем, отступным, новацией, взаимозачетом). Так, теперь датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом (кассовый метод). При использовании же покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) и (или) имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу. Установлено, что суммовые разницы не должны учитываться ни в доходах, ни в расходах (п. 5 ст. 346.5 НК РФ).

Значительно расширен перечень расходов, принимаемых при налогообложении (п. 2 ст. 346.5 НК РФ). В частности, можно учитывать расходы: на бухгалтерские и юридические услуги; на хранение, обслуживание и транспортировку товаров для перепродажи; на сертификацию продукции; на приобретение скота, молодняка птицы и мальков рыбы; на выплату вознаграждений посредникам; в виде отрицательной курсовой разницы; в виде роялти; на некоторые виды добровольного страхования и на многое другое.

Ранее причиной многочисленных судебных разбирательств являлись расходы на изготовление и сооружение основных средств и на создание нематериальных активов самим плательщиком ЕСХН. Налоговые органы считали, что они не могут быть учтены в расходах по ЕСХН. Теперь же построенное и созданное предприятием амортизируемое имущество разрешено учитывать в расходах наравне с покупными основными средствами и нематериальными активами (подпункты 1, 2 п. 2 ст. 346.5 НК РФ). Однако достраивать, реконструировать, переоборудовать и модернизировать имеющееся имущество по-прежнему невыгодно: эти капитальные расходы по-прежнему не включены в данный перечень расходов.

Порядок признания расходов по приобретению основных средств и нематериальных активов также претерпел изменения. Теперь такое имущество признается по правилам главы 25 НК РФ с учетом ряда особенностей (содержащихся в п. 4 ст. 346.5 НК РФ). Если же ЕСХН применяется с момента регистрации налогоплательщика в налоговых органах, то стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Списание расходов по нематериальным активам производится в том же порядке, что и по основным средствам, а срок полезного использования для них определяется в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ. По недвижимому имуществу расходы признаются с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию прав (не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 г.).

Согласно подп. 31 п. 2 ст. 346.5 НК РФ разрешено уменьшать доходы на расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, в том числе на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения; на земельные участки, которые находятся в государственной или в муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства. Причем в соответствии с п. 4.1 ст. 346.5 НК РФ такие расходы учитываются равномерно в течение срока,

определенного налогоплательщиком, но не менее семи лет. Нужно отметить, что уточнение правил признания многих расходов в некоторых случаях произошло не в пользу налогоплательщика. Например, теперь можно учитывать не весь "входной" НДС, а только относящийся к принимаемым при налогообложении расходам при наличии оплаты поставщикам (подп. 8 п. 2 ст. 346.5 НК РФ). Санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение договорных обязательств и возмещение вреда можно учитывать только на основании решения суда (подп. 28 п. 2 ст. 346.5 НК РФ).

Изменения, внесенные в ст. 346.5 НК РФ, применяются к отношениям, возникшим с 1 января 2006 г., хотя сами изменения вступили в силу только с 2007 г. Это означает, что организация должна была перед подачей декларации за 2006 г. пересчитать доходы и расходы с учетом изменений в ст. 346.5 НК РФ. Но если налогоплательщик сможет доказать, что изменения в указанную статью в их совокупности ухудшают его положение, то он имеет право не делать пересчет за 2006 г. в силу п. 2 ст. 5 НК РФ о том, что акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

В отличие от существовавшего ранее порядка об уменьшении текущей налоговой базы на убытки прошлых лет в конце отчетного периода сейчас такое право у налогоплательщиков отнято, для списания убытков прошлых лет придется дожидаться окончания налогового периода (п. 5 ст. 346.6 НК РФ). При наличии до перехода на ЕСХН остатков незавершенного производства, отраженных в налоговом учете с целью уплаты налога на прибыль, организации могут включить их в принимаемые при ЕСХН расходы в периоде изготовления готовой продукции. Но при условии, что включенные в "незавершенку" материальные расходы были оплачены до перехода, а в целях главы 25 НК РФ применялся метод начисления (подп. 6 п. 6 ст. 346.6 НК РФ).

В настоящее время по-новому определяется остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, как приобретенных до перехода на ЕСХН, так и в случае обратного перехода на общую систему налогообложения и на УСН (пункты 8 и 9 ст. 346.6 НК РФ). Теперь если организация переходит с уплаты единого сельскохозяйственного налога на иные режимы налогообложения (за исключением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности) и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией) которых не полностью перенесены на расходы за период применения единого сельскохозяйственного налога, то в учете на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, на сумму произведенных за период применения единого сельскохозяйственного налога расходов. Индивидуальные предприниматели при переходе с иных режимов налогообложения на уплату единого сельскохозяйственного налога и с единого сельскохозяйственного налога на иные режимы налогообложения применяют такие же правила.

Кроме того, нужно отметить, что в ст. 346.6 был введен п. 6.1, который установил ранее отсутствовавшие правила определения остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов при переходе на ЕСХН с двух других спецрежимов, причем как для организаций, так и для предпринимателей (п. п. 6.1, 9 ст. 346.6 НК РФ).

Пунктом 8 ст. 346.5 НК РФ уплачивающих ЕСХН индивидуальных предпринимателей обязали вести книгу учета доходов и расходов. Отметим, что форма такой книги утверждена Приказом Минфина России от 11.12.2006 N 169н. Кроме того, теперь они будут сдавать декларацию и уплачивать налог так же, как остальные плательщики ЕСХН, т.е. не позднее 31 марта следующего года (ранее было 30 апреля) (подп. 2 п. 2 ст. 346.10, п. 5 ст. 346.9 НК РФ). В частности, декларацию за 2006 г. нужно было подать не позже 31 марта 2007 г.

Начиная с 1 января 2007 г. действует запрет на применение единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) теми плательщиками ЕСХН, которые продают собственную сельскохозяйственную продукцию через свои розничные точки, магазины и объекты общепита (п. 7 ст. 346.2, п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ).

## 6.8. Единый налог на вмененный доход

Изменения в порядке уплаты ЕНВД, вступившие в силу с 1 января 2007 года, коснулись только плательщиков ЕСХН. Теперь организации и предприниматели - плательщики ЕСХН, которые предоставляют услуги общественного питания и (или) занимаются розничной реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки собственного сельскохозяйственного сырья, освобождены от ЕНВД.

У многих бухгалтеров предприятий часто возникают вопросы о том, подлежит ли налогообложению ЕНВД деятельность именно их предприятия. В 2006 году Минфином России было выпущено большое количество писем, касающихся уплаты ЕНВД. Рассмотрим, какие виды деятельности согласно разъяснениям Минфина России подпадают под ЕНВД.

Подлежит обложению ЕНВД:

- демонтаж перемычек, разборка и кладка кирпичных перегородок и другие аналогичные работы, связанные с перепланировкой квартир. Указанные виды работ в Общероссийском классификаторе услуг населению ОК 002-93, утвержденном Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 N 163, по коду "Ремонт и строительство жилья и других построек" не предусмотрены. Минфин России определил данные виды работ как подлежащие обложению ЕНВД (письмо Минфина России от 05.12.2006 N 03-11-04/3/523);

- бытовые услуги населению. В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД могут переводиться налогоплательщиками, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания бытовых услуг. Согласно ст. 346.27 НК РФ под бытовыми услугами понимаются платные услуги, оказываемые физическим лицам, предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93. Согласно этому Классификатору к бытовым услугам, в частности, относятся прочие услуги по ремонту и строительству жилья и других построек. Строительные работы, связанные с перепланировкой квартир, можно отнести к указанным прочим услугам. И если они выполняются по договорам с физическими лицами, то такую деятельность можно перевести на уплату ЕНВД;

- изготовление мебели по индивидуальным заказам (письмо Минфина России от 20.12.2006 N 03-11-04/3/545). В соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 к бытовым услугам, в частности, относятся услуги по изготовлению мебели (код ОКУН 014100);

- изготовление и сборка бревенчатых и брусчатых срубов для населения. Как указано в письме Минфина России от 13.12.2006 N 03-11-04/3/535 Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 к бытовым услугам, в частности, относятся услуги по строительству жилья и других построек (код ОКУН 016203). И при этом не важно, заготавливаются материалы для изготовления домов своими силами или покупаются на стороне. Учесть нужно только одно: если стоимость используемых при оказании бытовых услуг покупных материалов будет выделена в счетах за оказываемые услуги отдельной строкой с торговой наценкой, то организация должна уплачивать ЕНВД и по второму основанию как за розничную торговлю покупными товарами;

- продажа населению сжиженного газа в баллонах. В письме Минфина России от 18.12.2006 N 03-11-04/3/542 указано, что такую деятельность перевести на уплату ЕНВД можно. Согласно ст. 181 НК РФ сжиженный технический газ не является подакцизным товаром, а поэтому предпринимательская деятельность по его реализации в баллонах и даже через газозаправочные колонки может быть переведена на уплату ЕНВД;

- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли; розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети. Согласно ст. 346.27 НК РФ к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. Однако к данному виду предпринимательской деятельности не относятся, в частности, реализация подакцизных товаров, указанных в подп. 6 - 10 п. 1 ст. 181 НК РФ, а также реализация продукции собственного производства;

- услуги, подпадающие под обложение ЕНВД согласно действующим местным законам и реализуемые не только физическим лицам, но и бюджетным организациям. Минфин России в письме от 10.01.2006 N 03-11-04/3/8 указал, что продажа товаров бюджетным учреждениям независимо от порядка расчетов за них может облагаться ЕНВД, объясняя это тем, что если товары приобретаются у продавца, осуществляющего розничную предпринимательскую деятельность, то отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже;

- услуги по передаче во временное владение или пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей. В отношении этих видов деятельности с 1 января 2006 года может применяться ЕНВД. Из писем Минфина России от 10.01.2006 N 03-11-04/3/8 и от 14.04.2006 N 03-11-04/3/209 и др. можно сделать вывод, что на уплату ЕНВД может переводиться деятельность по передаче во временное владение или пользование стационарных торговых мест, оборудованных прилавками и находящихся как в помещениях рынков, так и на прилегающей территории павильонов; тентовых модулей, изготовленных из стального сварного каркаса и металлических профлистов; торговых мест в здании торгово-офисного назначения, под организацию отдельно стоящих прилавков; стационарных торговых мест под контейнеры, киоски, бутики, торговые площади, расположенных на территории рынка;

- распространение наружной рекламы. Организация может быть переведена на уплату ЕНВД, если она имеет на праве собственности рекламные щиты, на которых размещена информация, предназначенная для неопределенного круга лиц, причем даже в том случае, если организация не получает доходов от указанного вида деятельности (письмо Минфина России от 01.02.2006 N 03-11-04/3/54). Следует учитывать всю площадь информационного поля по

распространению или размещению наружной рекламы стационарными техническими средствами (письмо Минфина России от 10.02.2006 N 03-11-04/3/77). Площадь информационного поля электронных табло может определяться исходя из общей площади светоизлучающих поверхностей светодиодов, используемых в этих электронных табло (письмо Минфина России от 24.04.2006 N 03-11-04/3/221);

- гарантийный ремонт бытовой техники по заказам физических лиц (письма Минфина России от 02.03.2006 N 03-11-04/3/107, от 10.07.2006 N 03-11-02/156, от 11.07.2006 N 03-11-04/3/343);

- установка и сборка материалов и оборудования для бассейнов и ремонт бассейнов при условии, что данные услуги оказываются только физическим лицам (письмо Минфина России от 17.05.2006 N 03-11-04/3/263);

- отделочные и ремонтные работы по договорам с физическими лицами (письмо Минфина России от 11.08.2006 N 03-11-04/3/367);

- услуги по замене оконных рам на пластиковые рамы; по ремонту и замене старых оконных рам и оконных коробок на новые пластиковые окна, предоставляемые физическим лицам; услуги по демонтажу старых окон и монтажу новых пластиковых окон при условии, что стоимость данных работ не включается в стоимость произведенных организацией окон и выделяется в договоре отдельно (письма Минфина России от 11.07.2006 N 03-11-04/3/341, от 28.11.2006 N 03-11-04/3/510 и др.);

- реализация бутилированной питьевой воды с доставкой на дом покупателям (письмо Минфина России от 03.10.2006 N 03-11-05/220);

- реализация предметов залога, перешедших в собственность ломбарда, через объект организации торговли (письма Минфина России от 21.03.2006 N 03-11-04/3/142, от 05.05.2006 N 03-11-04/3/242);

- доставка реализуемых товаров покупателям, не предусмотренная договором купли-продажи (письма Минфина России от 13.07.2006 N 03-11-05/178, от 14.07.2006 N 03-11-04/3/349);

- услуги бань и душевых. В соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 услуги бань и душевых (код ОКУН 019100) относятся к бытовым услугам. Услуги сауны могут быть отнесены к прочим услугам, оказываемым в банях и душевых (код ОКУН 019200). При оказании услуг сауны населению за отдельную плату данный вид деятельности подлежит переводу на ЕНВД (письмо Минфина России от 28.11.2006 N 03-11-05/257);

- услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств. Как указано в письме Минфина России от 12.10.2006 N 03-11-04/3/449, если отпуск запчастей и расходных материалов для ремонта осуществляется с торговой наценкой и выделяется в заказах-нарядах отдельной строкой, то организация может быть переведена на уплату ЕНВД по двум видам деятельности: оказанию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств и розничной торговле запасными частями и материалами, отпущенными с торговой наценкой для проведения ремонта автотранспортных средств и выделенными в заказах-нарядах на ремонт отдельной строкой;

- изготовление и реализация кузнечных изделий (решетки и ограды), водосливных систем из крашеного и некрашеного оцинкованного листового металла сайдинга, и т. п. В соответствии с письмом Минфина России от 06.10.2006 N 03-11-04/3/442 ОКУН относит к бытовым услугам в том числе кузнечные работы (код 013421) и услуги по изготовлению сшивно-кровельного покрытия из железа по заказам населения (код 013430). В связи с этим деятельность по изготовлению и реализации физическим лицам кузнечных изделий (решетки и ограды), профнастила, металлочерепицы, сайдинга, водосливных систем из крашеного и некрашеного оцинкованного листового металла может быть переведена на уплату ЕНВД. Деятельность по изготовлению и реализации указанных изделий юридическим лицам облагается налогами в рамках общего режима;

- услуги по временному размещению и проживанию, а также бытовые услуги, такие как стирка и глажка, за дополнительную плату проживающим в гостиницах). Согласно письму Минфина России от 06.10.2006 N 03-11-04/3/435 деятельность организации в части оказания услуг лицам, проживающим в гостинице, а именно услуг стирки, глажки и сауны за дополнительную плату, подлежит переводу на ЕНВД. Если услуги включаются в стоимость номера гостиницы, то они не облагаются налогами отдельно от деятельности по оказанию услуг по временному проживанию (ни ЕНВД, ни налогами в рамках общего режима). Площадь гостиничных номеров, находящихся на ремонте или не используемых по иным причинам, при определении налоговой базы по ЕНВД не учитывается.

Не подлежит обложению ЕНВД следующая деятельность:

- продажа бывших в употреблении основных средств. По мнению Минфина России, высказанному в письме Минфина РФ от 19.06.2006 N 03-11-04/3/297 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, содержащий перечень видов деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, не предусматривает реализацию имущества налогоплательщика

(в том числе и основных средств). Это значит, что операции по их реализации должны облагаться налогами в общем порядке;

- платные услуги физическим лицам, оказываемые спортивными клубами. В письме Минфина России от 15.12.2006 N 03-11-04/3/540 указывается, что оказываемые в спортивных клубах услуги физической культуры и спорта отнесены Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 к коду 070000 "Услуги физической культуры и спорта", а не к коду 010000 "Бытовые услуги". Следовательно, если услуги спортивных клубов не относятся к бытовым, то претендовать на применение ЕНВД они не имеют права;

- услуги боулинга и керлинга (письмо Минфина России от 20 апреля 2006 г. N 03-11-04/3/217);

- услуги по дератизации, дезинфекции и дезинсекции как организациям, так и физическим лицам. Как следует из письма Минфина России от 28.12.2006 N 03-11-04/3/556, данные услуги в разделе 010000 "Бытовые услуги" Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93 не указаны. При этом они перечислены в разделе 080000 "Медицинские услуги, санаторно-оздоровительные услуги, ветеринарные услуги". Это означает, что рассматриваемые услуги не относятся к бытовым, поэтому деятельность по их оказанию не может быть переведена на уплату ЕНВД;

- услуги общественного питания, оказываемые в вагоне-ресторане. Минфин России в своем письме от 05.12.2006 N 03-11-04/3/524 указал, вагон-ресторан - это ресторан в специально оборудованном вагоне поезда дальнего следования. А в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (утвержден Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359), вагоны-рестораны относятся к транспортным средствам. Следовательно, вагон-ресторан не подходит под определение, данное для объектов организации общественного питания в ст. 346.27 НК РФ;

- реализация стоматологических материалов, на что указано в письме Минфина России от 02.03.2006 N 03-11-04/3/104;

- реализация торгового оборудования и контрольно-кассовых машин, как определено в письмах Минфина России от 10.03.2006 N 03-11-04/3/124 и от 27.03.2006 N 03-11-04/3/155;

- ремонт физическим лицам помещений нежилого фонда, об этом Минфин России сообщает в письме от 29.05.2006 N 03-11-04/3/276. Данные товары и услуги не могут быть использованы в личных целях и, соответственно, не могут быть отнесены к розничной торговле;

- передача во временное владение или пользование асфальтированных открытых площадок; мест, расположенных на кровле здания торгового центра под крышную установку для целей рекламы; складских помещений; земельных участков, не оборудованных стационарными торговыми точками; частей здания рынка, на которых предприниматели самостоятельно устанавливают холодильные прилавки; обособленных помещений, имеющих торговые залы, в том числе бутиков, а также бетонированной площадки, предназначенной для установки на ней арендаторами палаток, киосков и контейнеров; столов, выставляемых только на период рабочего времени; размещение транспортных средств внутри здания торгового комплекса на гостевых стоянках (письма Минфина России от 18 января 2006 г. N 03-11-04/3/19, от 9 февраля 2006 г. N 03-11-04/3/74 и др.);

- проектирование, изготовление, монтаж и эксплуатация информационных знаков, содержащих информацию о придорожных объектах, объектах сервиса, туризма, спорта и т.п. В письме Минфина России от 15.12.2006 N 03-11-04/3/541 указано, что в соответствии с подп. 10 п. 2 ст. 346.26 НК РФ на уплату ЕНВД могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере распространения или размещения наружной рекламы. Согласно ст. 346.27 НК РФ под распространением или размещением наружной рекламы понимается деятельность по доведению до потребителей рекламной информации путем предоставления или использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие. При этом деятельность налогоплательщика по установке информационных знаков к рекламе не относится. Дело в том, что согласно подп. 2 п. 2 ст. 2 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" рекламой не считается информация, раскрытие или распространение либо доведение до потребителя которой является обязательным в соответствии с федеральным законом. Установка указанных информационных знаков - обязательное требование, содержащееся и в Федеральном законе РФ от 10.12.1995 N 196-ФЗ, и в Правилах дорожного движения РФ. Установка информационных знаков не относится к рекламной деятельности и не подлежит переводу на уплату ЕНВД;

- продажа рекламного времени на радио и телевидении. В гл. 26.3 НК РФ не упоминается предпринимательская деятельность в сфере распространения или размещения рекламы на радио и телевидении, как сказано в письме Минфина России от 20.12.2006 N 03-11-04/3/548;

- распространение рекламы методом проецирования на внешних стенах здания, размещения на объектах движимого имущества (письмо Минфина России от 14.02.2006 N 03-11-04/3/82);

- размещение рекламы на электронных носителях (плазменных панелях) внутри помещений торгового центра (письмо Минфина России от 13 октября 2006 г. N 03-11-04/3/453);
- предоставление поверхностей объектов под размещение рекламной информации (письма Минфина России от 20.06.2006 N 03-11-04/3/354, от 03.10.2006 N 03-11-05/222), распространение или размещение рекламной информации о своих товарах (письма Минфина России от 13.04.2006 N 03-11-04/3/198, от 06.07.2006 N 03-11-04/3/282);
- ремонт мобильных телефонов, на что указано в письме Минфина России от 30.01.2006 N 03-11-04/3/45;
- услуги по аренде автомобилей (письмо Минфина России от 08.02.2006 N 03-11-04/3/69);
- предоставление услуг интернет-кафе населению (письмо Минфина России от 06.07.2006 N 03-11-05/169);
- строительство многоквартирного жилого дома путем привлечения денежных средств физических и юридических лиц (письмо Минфина России от 31.08.2006 N 03-11-04/3/395);
- реализация заложенного имущества на торгах, организованных ломбардом (письма Минфина России от 21.03.2006 N 03-11-04/3/142, от 05.05.2006 N 03-11-04/3/242);
- реализация работникам бывших в употреблении хозяйственного инвентаря, мебели, спецодежды, отпуск излишков материалов в счет зарплаты (письмо Минфина России от 05.05.2006 N 03-11-04/3/244);
- получение доходов комитентами по договорам комиссии, агентами по агентским договорам (если агент выступает от имени принципала), а также поверенными по договорам поручения (письмо Минфина России от 21 февраля 2006 г. N 03-11-04/3/96);
- реализация карточек экспресс-оплаты услуг связи, осуществляемой от имени операторов связи (письмо Минфина России от 25.08.2006 N 03-11-02/189);
- монтаж, ремонт и техническое обслуживание домофонов и услуги кабельного телевидения (письмо Минфина России от 26.10.2006 N 03-11-05/240);
- реализация продуктов питания школам и детским садам. Минфин России в письме от 3 ноября 2006 г. N 03-11-05/244 указал, что если реализуемый школам и детским садам товар (продукты питания) предназначен для последующей реализации в процессе организации общественного питания, т.е. для ведения предпринимательской деятельности, то реализация не относится к розничной торговле в целях гл. 26.3 НК РФ и подлежит налогообложению в соответствии с общим режимом.

#### 6.9. Акцизы

Федеральными законами от 26.07.2006 N 134-ФЗ, от 27.07.2006 N 137-ФЗ и от 16.05.2007 N 75-ФЗ внесены изменения в главу 22 НК РФ. С 1 января 2007 г. были повышены ставки акцизов на этиловый спирт, алкогольную продукцию (кроме натуральных, шампанских, игристых, шипучих, газированных вин), пиво (кроме пива с содержанием этилового спирта до 0,5%), табачные изделия и легковые автомобили (кроме автомобилей с мощностью до 90 л.с.). При этом в ставку на сигареты и папиросы введена адвалорная (процентная) составляющая, исчисляемая в процентах от максимальной розничной цены. На каждой упаковке (пачке) сигарет и папирос с 1 июля 2007 года должны указываться максимальная розничная цена, по которой сигареты и папиросы могут быть реализованы потребителям, а также месяц и год изготовления табачных изделий. Ставки акцизов приведены в таблице 6.1.

Таблица 6.1

Ставки акцизов

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

Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 процента включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 процента включительно	2 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 процента включительно	7 руб. 40 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб.75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	217 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	100 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	45 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 60 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобили легковые мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые мощностью двигателя свыше 67.5 кВт(90 л.с.) и до 112 кВт (150 л.с.) включительно	18 руб.00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые мощностью двигателя свыше 112 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112.5 кВт (150 л.с.)	181 руб. 00 коп. за 0.75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин с октановым числом до 80 включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну

Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну

С 1 января 2008 г. поэтапно увеличиваются ставки акцизов на этиловый спирт, алкогольную продукцию, пиво (кроме пива с содержанием этилового спирта до 0,5%), табачные изделия и легковые автомобили (кроме автомобилей с мощностью до 90 л.с.)

Таблица 6.2

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях и копейках за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2008 года включительно	с 1 января по 31 декабря 2009 года включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 года включительно
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	25 руб. 15 коп. за 1 литр безводного спирта этилового	26 руб. 80 коп. за 1 литр безводного спирта этилового	28 руб. 40 коп. за 1 литр безводного спирта этилового
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	1 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	2 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах

<p>Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке</p>	<p>0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах</p>	<p>1 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах</p>	<p>2 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах</p>
<p>Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)</p>	<p>173 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах</p>	<p>185 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах</p>	<p>196 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах</p>

Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	110 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	117 руб. 15 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	124 руб. 18 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральные напитки с объемной долей этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	2 руб. 35 коп. за 1 литр	2 руб. 50 коп. за 1 литр	2 руб. 70 коп. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр	11 руб. 20 коп. за 1 литр	11 руб. 87 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 процента включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр

Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 процента включительно	2 руб. 74 коп. за 1 литр	2 руб. 92 коп. за 1 литр	3 руб. 09 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 процента включительно	8 руб. 94 коп. за 1 литр	9 руб. 52 коп. за 1 литр	10 руб. 09 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	232 руб. 00 коп. за 1000 штук	247 руб. 00 коп. за 1000 штук	262 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	120 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142 руб. 00 коп. за 1000 штук	145 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 172 руб. 00 коп. за 1000 штук	175 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 210 руб. 00 коп. за 1000 штук

Сигареты без фильтра, папиросы	55 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 72 руб. 00 коп. за 1000 штук	70 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 90 руб. 00 коп. за 1000 штук	90 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобили легковые мощностью двигателя до 67.5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые мощностью двигателя свыше 67.5 кВт(90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	19 руб. 26 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	21 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	22 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	194 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	207 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	220 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин с октановым числом до 80 включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну

Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
--------------------	------------------------------------	------------------------------------	---------------------------------

Обязанность по уплате акцизов перенесена с лиц, осуществляющих оптовую и розничную реализацию нефтепродуктов, на производителей и переработчиков (отменены ст. 179.1, подпункты 2 - 4 п. 1 ст. 182 НК РФ). При этом отменяются свидетельства на совершение операций с нефтепродуктами, за исключением операций с прямогонным бензином.

Налогообложению подлежат операции по получению прямогонного бензина (в НК РФ появилась новая ст. 179.3 НК РФ). Вместе с тем отменена ст. 197.1 НК РФ, а вместе с ней с 1 января 2007 г. прекратили работу налоговые посты, созданные ранее у плательщиков акцизов на нефтепродукты.

Спиртосодержащие парфюмерно-косметическая продукция и продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке теперь являются подакцизным товаром (подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ). Однако ставка налога равна 0% (п. 1 ст. 193 НК РФ). Тем не менее производители такой продукции обязаны получать соответствующее свидетельство, при этом они могут принимать к вычету акциз, уплаченный за приобретенный денатурированный этиловый спирт (п. 16 ст. 201 НК РФ).

Не является подакцизным товаром парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл, прошедшая государственную регистрацию, с объемной долей этилового спирта до 80% или с объемной долей спирта до 90%, но при наличии на флаконе пульверизатора (подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ).

## 7. ДРУГИЕ НАЛОГИ

В отношении налога на добычу полезных ископаемых (далее - НДС) Федеральным законом N 151-ФЗ разрешено применять нулевую ставку к потерям полезных ископаемых, исчисленным по старым нормативам. Эти нормативы будут применяться до тех пор, пока Минприроды России или Минэнерго России не установят соответствующие нормативы налогоплательщику на очередной календарный год. Это изменение применяется к отношениям, возникшим с 1 января 2006 г., поэтому можно пересчитать НДС за прошлый год с учетом нового правила. Кроме того, с 1 января 2007 года устанавливается нулевая ставка НДС в отношении нефти на участках недр, частично или полностью расположенных в границах республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края. Нулевая ставка НДС вводится и в отношении сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа·с (в пластовых условиях), при использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр.

Федеральным законом N 144-ФЗ внесено изменение в главу 25.1 НК РФ о порядке уплаты сборов за пользование объектами животного мира. При получении после 1 января 2007 г. лицензии на пользование объектами животного мира необходимо в течение 10 дней подать сведения в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего лицензию. Там же теперь производится уплата сбора за пользование объектами животного мира. В тот же налоговый орган следует обращаться за зачетом (возвратом) сбора по нереализованным лицензиям (п. 3 ст. 333.5, п. 1 ст. 333.7 НК РФ). С 100000 до 60000 рублей снижена ставка сбора за пользование объектом водных биоресурсов - крабом камчатским.

Произошли изменения и в части уплаты водного налога. Не признаются плательщиками водного налога организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров (решений), заключенных (принятых) после введения в действие Водного кодекса РФ, т.е. после 1 января 2007 г.

Специальный налоговый режим для компаний, осуществляющих деятельность в области информационных технологий. Нужно отметить готовящееся важное изменение в налоговом законодательстве - разработку новой главы 26.5 НК РФ. Эта глава коснется работы российских компаний, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (так называемых ИТ-компаний), для которых будет предусмотрен специальный налоговый режим. Однако принятие новой главы пока откладывается. Поэтому с 1 января 2007 г. Федеральным законом N 144-ФЗ введены отдельные льготы для ИТ-компаний по ЕСН и налогу на прибыль.

Согласно п. 7 ст. 241 НК РФ ИТ-компаниями будут считаться организации, осуществляющие:

- разработку и реализацию программ для ЭВМ и баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи;

- оказывающие услуги (выполняющие работы) по разработке, адаптации и модификации, а также установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ и баз данных.

Для применения льгот ИТ-компания должна выполнить ряд требований, установленных в п. 8 ст. 241 НК РФ:

- получить документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- доля ее доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам девяти месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по установленным п. 6 ст. 241 НК РФ налоговым ставкам, должна составлять не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;

- среднесписочная численность работников за девять месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по установленным пунктом 6 ст. 241 НК РФ налоговым ставкам, должна быть не менее 50 человек.

Вновь созданные организации могут претендовать на льготы при выполнении ими следующих условий:

- организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70 процентов;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек.

Если во время отчетного периода хотя бы одно из требований перестает выполняться, организация теряет право на льготы с начала этого периода и налоги тогда придется пересчитать.

IT-компании смогут учитывать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники не путем начисления амортизации, а одновременно по подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в составе материальных расходов (п. 15 ст. 259 НК РФ).

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие

1. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов
2. Способы обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов
  - 2.1. Взыскание пеней
  - 2.2. Приостановление операций по счетам
  - 2.3. Арест имущества налогоплательщика
3. Изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ, в части уплаты налогов и сборов
  - 3.1. Ошибка при указании кода бюджетной классификации
  - 3.2. Авансовые платежи
  - 3.3. Зачет и возврат налоговых платежей
4. Виды налоговых отсрочек
  - 4.1. Отсрочка и рассрочка
  - 4.2. Инвестиционный налоговый кредит
  - 4.3. Обзор судебной практики
5. Как получить отсрочку по уплате налогов
  - 5.1. Новый порядок предоставления отсрочки по уплате налога
  - 5.2. Документальное оформление
    - Приложение 1
    - Приложение 2
    - Приложение 3
    - Приложение 4
6. Порядок уплаты отдельных налогов
  - 6.1. Налог на добавленную стоимость
  - 6.2. Налог на прибыль
  - 6.3. Налог на доходы физических лиц
  - 6.4. Единый социальный налог и взносы в ПФР
  - 6.5. Налог на имущество
  - 6.6. Земельный налог
  - 6.7. Единый сельскохозяйственный налог
  - 6.8. Единый налог на вмененный доход
  - 6.9. Акцизы
    - Таблица 6.1. Ставки акцизов
    - Таблица 6.2
7. Другие налоги

THE BOOK IS MADE BY

**AXI-ROSE**

AXI-ROSE@YA.RU