Филиал Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета в

г. Череповце

Кафедра финансы и кредит

Контрольная работа

По дисциплине: «Налоги и налогообложение»

Вариант № 9

Студента 4 курса

Группы 3 ФКП-07

Лютенко Д.С.

Череповец, 2010

Содержание

1. Функции налогов. Их взаимосвязь. 3

2. Объект налогообложения, определение налогооблагаемой базы,

установленные Кодексом ставки транспортного налога и полномочия

регионов по его регулированию. 5

3. Какие лица (физические и юридические) для целей налогообложения

признаются взаимозависимыми? 9

4. Какие обстоятельства при наличии налогового нарушения

признаются отягчающими? 10

5. Какой порядок уплаты акциза при реализации алкогольной продукции

через акцизный склад? 16

6. При каких условиях по НДС устанавливается налоговый период в один

квартал? 17

7. В состав каких доходов в целях исчисления налога на прибыль следует

включать доходы от долевого участия? 17

8. Задача. 18

Список литературы 19

**1. Функции налогов. Их взаимосвязь.**

Функции Налогов - устойчивые внутренние свойства, закономерности развития и отличительные формы проявления, позволяющие выявить внутреннее содержание и назначение налогов. В современной экономической литературе нет единообразия в их трактовке, что свидетельствует о различающихся подходах к определению сущности налогов. Выделяют, как правило, три основных функции налогов: фискальную, регулирующую и контрольную, а также две подфункции: стимулирующую и воспроизводственного назначения. Фискальная (или бюджетная) функция вытекает из самой природы налогов и проявляется в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для осуществления его деятельности. С ее помощью образуется централизованный денежный фонд государства, производится изъятие части доходов физических и юридических лиц для содержания государственного аппарата, обороны страны и той части непроизводственной сферы, которая либо не имеет собственных источников доходов (учреждения культуры - библиотеки, архивы и др.), либо имеет их в недостаточном объеме для обеспечения должного уровня развития (фундаментальная наука, учебные заведения, учреждения здравоохранения и др.). Значение фискальной функции растет с повышением экономического уровня развития общества, ростом налоговых доходов государства, что связано с расширением его функций и определенной политикой социальных групп, находящихся у власти. Государству требуется все больше средств на проведение экономических, социальных мероприятий, на содержание управленческого аппарата. Благодаря использованию возможностей государства взимать налоги и расходовать средства государственного бюджета происходит регулирование уровня деловой активности и решение различных социальных задач. Регулирующая функция налогов предполагает, что налоги активно влияют на экономику: стимулируют или сдерживают темпы воспроизводства, усиливают или ослабляют процесс накопления капитала, расширяют или уменьшают платежеспособный спрос населения. Налоги активно используются для сглаживания экономического цикла. Таким образом, регулирующая функция налогов связана с вмешательством государства посредством налогов в процесс воспроизводства, что обусловлено ростом производительных сил в условиях НТР, поднявшим на новую ступень налоговое регулирование. Развитие рыночной экономики регулируется финансово-экономическими методами - путем применения отлаженной системы налогообложения, выделения дотаций из бюджета, маневрирования ссудным капиталом и процентными ставками. Центральное место в этом комплексе экономических мер принадлежит налогам. Государство, маневрируя налоговыми ставками, льготами и штрафами, вводя одни и отменяя другие налоги, изменяя условия налогообложения, способствует решению актуальных для общества проблем: стимулирует научно-технический прогресс, регулирует уровень безработицы, перераспределяет доходы своих граждан, направляя финансовые ресурсы на развитие производств, и социальные инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат. Регулирующая функция налогов носит социально-экономический характер. Это достигается путем установления прогрессивных ставок налогообложения, направления значит, части бюджетных средств на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите. Регулирующая и фискальная функция налогов находятся в тесной взаимосвязи. Фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части новой стоимости в денежной форме, создает объективные условия для вмешательства государства в экономику. Расширение налогового метода мобилизации государством части стоимости национального дохода происходит при постоянном соприкосновении с участниками - агентами процесса производства, что обеспечивает органам государственной власти реальные возможности влиять на экономику страны, на все стадии производств, процесса. Обусловленная внутренними потребностями развития производства регулирующая функция, как и фискальная, выражает сущностную сторону налогов и является объективным их свойством. Итак, налоги: 1) влияют на уровень и структуру совокупного спроса, а через механизм рыночного спроса могут содействовать производству или тормозить его; 2) размер налогов определяет уровень оплаты труда, т.к. она включает налоговые платежи; 3) от налогов зависит соотношение между издержками производства и ценой товаров и услуг (оно является определяющим в процессе использования или реализации производств, мощностей для предпринимателей); 4) налоги влияют на инвестиционные решения предпринимателей. На уровне корпораций важное значение имеют правила исчисления облагаемых налогом прибылей. Дивиденды выплачиваются из суммы прибыли после уплаты налогов, а затем облагаются налогом на уровне акционеров. Следовательно, необходимо предусмотреть: освобождение от двойного налогообложения инвестиций, финансируемых за счет собственного капитала; снижение налогов с основного капитала, играющее важную роль в определении прибыли инвесторов после уплаты налогов; инвестиционные субсидии и различные методы отсрочки налоговых платежей через инвестиционные фонды. На уровне акционеров встает проблема стимулирования инвестиционной активности при обложении налогом на процентный доход и дивиденды, а также налогом на прирост капитала. На уровне международных инвестиционных потоков обращают внимание на налоги, которыми облагаются иностранные инвесторы. Контрольная функция налогов как экономические категории состоит в том, что появляется возможность качественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря этой функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему государства. Контрольная функция определяет эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики государства. Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина зависят от налоговой дисциплины. Суть ее заключается в том, чтобы налогоплательщики (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги.

**2. Объект налогообложения, определение налогооблагаемой базы, установленные Кодексом ставки транспортного налога и полномочия регионов по его регулированию.**

2.1 Объект налогообложения.

Объектом налогообложения признаются транспортные средства. В главе 28 Налогового кодекса РФ под транспортными средствами понимаются: автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Исходя из данного определения, транспортные средства можно подразделить на:

- наземные транспортные средства, к которым относятся автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы и мотосани;

- водные транспортные средства, к которым относятся теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные транспортные средства;

- воздушные транспортные средства, к которым относятся самолеты, вертолеты и другие воздушные транспортные средства.

Некоторые транспортные средства не подлежат налогообложению. К ним относятся:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также - автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

- промысловые морские и речные суда;

- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

Пример.

В декабре 2002 года у ООО «Орион» был угнан легковой автомобиль «ВАЗ-2106». ООО «Орион» заявило об этом в милицию. Там организации выдали справку о том, что автомобиль угнан. В данном случае ООО «Орион» с 1 января 2003 года не должно платить транспортный налог по автомобилю «ВАЗ-2106».

- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

2.2. Определение налогооблагаемой базы.

Согласно статье 359 Налогового кодекса РФ налоговая база для расчета транспортного налога определяется:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;

- в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в подпунктах 1 и 2 настоящего пункта, - как единица транспортного средства.

Если организация имеет несколько транспортных средств, относящихся к первой и ко второй группе, то налог необходимо считать по каждому транспортному средству.

Если на балансе предприятия числится несколько транспортных средств, относящихся к третьей группе, то при расчете налога нужно их количество умножить на ставку, установленную региональным законом для такого транспорта.

2.3. Установленные Кодексом ставки транспортного налога и полномочия регионов по его регулированию

Налоговые ставки устанавливаются соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в следующих размерах:

(таблица в ред. Закона г. Москвы от 9 июля 2008 года № 33)

|  |  |
| --- | --- |
| **Наименование объекта налогообложения** | **Налоговая ставка**  **(в рублях)** |
| Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно | 7 |
| свыше 100 л.с. до 125 л.с. (свыше 73,55 кВт до 91,94 кВт) включительно | 20 |
| свыше 125 л.с. до 150 л.с. (свыше 91,94 кВт до 110,33 кВт) включительно | 30 |
| свыше 150 л.с. до 175 л.с. (свыше 110,33 кВт до 128,7 кВт) включительно | 38 |
| свыше 175 л.с. до 200 л.с. (свыше 128,7 кВт до 147,1 кВт) включительно | 45 |
| свыше 200 л.с. до 225 л.с. (свыше 147,1 кВт до 165,5 кВт) включительно | 60 |
| свыше 225 л.с. до 250 л.с. (свыше 165,5 кВт до 183,9 кВт) включительно | 75 |
| свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт) | 150 |
| Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно | 7 |
| свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно | 15 |
| свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт) | 50 |
| Автобусы со сроком полезного использования до 5 лет включительно с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 110 л.с. (до 80,9 кВт) включительно | 10 |
| свыше 110 л.с. до 200 л.с. (свыше 80,9 кВт до 147,1 кВт) включительно | 17 |
| свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт) | 35 |
| Автобусы со сроком полезного использования свыше 5 лет с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 110 л.с. (до 80,9 кВт) включительно | 15 |
| свыше 110 л.с. до 200 л.с. (свыше 80,9 кВт до 147,1 кВт) включительно | 26 |
| свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт) | 55 |
| Грузовые автомобили со сроком полезного использования до 5 лет включительно с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно | 10 |
| свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно | 17 |
| свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно | 25 |
| свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно | 35 |
| свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт) | 45 |
| Грузовые автомобили со сроком полезного использования свыше 5 лет с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно | 15 |
| свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно | 26 |
| свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно | 38 |
| свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно | 55 |
| свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт) | 70 |
| Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы напневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы) | 20 |
| Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): | 25 |
| до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно | 25 |
| свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт) | 50 |
| Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства смощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): | |
| до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно | 50 |
| свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт) | 100 |
| Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с  каждой лошадиной силы): | |
| до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно | 100 |
| свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт) | 200 |
| Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы): |  |
| до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно | 125 |
| свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт) | 250 |
| Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется     валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости) | 65 |
| Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели  (с каждой лошадиной силы) | 125 |
| Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма  силы тяги) | 100 |

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз. Например, предельная ставка для легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил – 7 рублей за каждую лошадиную силу. Это значит, что в регионах аналогичная ставка может колебаться в пределах от 1 рубля 40 копеек (7руб. : 5) до 35 руб. (7 руб. × 5).

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

**3.Какие лица (физические и юридические) для целей налогообложения признаются взаимозависимыми?**

В ст. 20 НК РФ определены взаимозависимые лица для целей налогообложения. К ним могут относиться как физические, так и юридические лица при условии, что:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Пункт 2 ст. 20 НК РФ предусматривает, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).  
Налоговое законодательство в отношении зависимых лиц, в частности юридических, практически не отличается от гражданского законодательства.  
В п. 1 ст. 106 ГК РФ хозяйственное общество определено как зависимое, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.  
Нормы п. 2 ст. 20 НК РФ можно распространить на отношения между основным и дочерним обществами. Согласно гражданскому законодательству Российской Федерации основным обществом признается общество или товарищество, которое в силу преобладающего участия в уставном капитале другого общества, либо в силу договора, либо иным образом имеет возможность влиять на принятие решения таким обществом (п. 1 ст. 105 ГК РФ), в частности и на определение цен.

Следует учитывать, что понятие взаимозависимые лица введено в НК РФ исключительно для предотвращения искусственного занижения налогооблагаемой базы налогоплательщиками – субъектами хозяйственных операций, получающими возможность преуменьшать реальные финансовые результаты таких операций вследствие определенной степени зависимости между указанными субъектами. Иначе говоря, положения ст. 20 НК РФ могут использоваться только в целях налогообложения организаций.

В последнее время сделки между взаимозависимыми лицами получили достаточно широкое распространение в хозяйственной деятельности организаций. Это связано с потенциальной возможностью таких лиц оптимизировать свои налоговые обязательства за счет изменения цен по сделкам.   
Рассматривая вопрос о степени компетенции налоговых органов при признании участников сделок взаимозависимыми, представляет интерес обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой налогового кодекса РФ, опубликованный в информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.03.2003г №71.  В обзоре приведены некоторые решения арбитражных судов, рекомендуемых ВАС к применению в ходе судебных разбирательств. В частности, в обзоре приведено дело, при решении которого судом признан факт взаимозависимости двух обществ с общим учредителем, а также возможность признания взаимозависимыми лицами с учетом конкретных обстоятельств юридического лица и его руководителя (приведено дело о рассмотрении случая реализации предприятием 35 квартир своему директору)  
Следует также отметить изменение позиции арбитражных судов по вопросу о компетенции налоговых органов при установлении взаимозависимости. Ранее налоговые органы имели право применять штрафные санкции, а также «доначислять» налоги (если налогоплательщиком была занижена налогооблагаемая база) в случаях, когда ст.20 НК РФ не относит налогоплательщиков к взаимозависимым лицам, только после установления судом факта взаимозависимости. При этом обращаться в суд должна была непосредственно налоговая инспекция (например, постановление ФАС СЗО от 17.09.2001г №А56-12502/00). В настоящее время Президиум ВАС фактически предоставил право налоговым органам самим решать вопрос о взаимозависимости налогоплательщиков и только в случае обращения самой организации в суд будет выясняться правомерность такого решения.   
В случае, если налоговыми органами все же будет доказано необоснованное занижение цен сделки между взаимозависимыми лицами налогоплательщик должен будет произвести доплату НДС и налога на прибыль исходя из рыночных цен реализации, и пени, рассчитанных как 1/300 ставки рефинансирования от этих сумм за каждый день просрочки. Также на практике в подобных ситуациях налоговые органы взыскивают с налогоплательщика штраф в размере 20% от неуплаченных сумм налога, руководствуясь п.1 ст.122 НК РФ.

**4. Какие обстоятельства при наличии налогового нарушения признаются отягчающими?**

Наряду с обстоятельствами, которые снижают размер применяемой к лицу налоговой санкции и таким образом смягчают применение налоговой ответственности, НК РФ предусматривает обстоятельства, которые эту ответственность отягощают, а размер налоговой санкции соответственно увеличивают. Так в соответствии с п. 2 ст. 112 НК РФ, обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового нарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Причем лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. Размер штрафа в данном случае увеличивается на 100 процентов (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Как правильно отмечает И.И. Воронцова, в отличие от обстоятельств, смягчающих ответственность, перечень которых является открытым и может быть расширен по усмотрению суда, закон не предусматривает возможности расширения перечня обстоятельств, отягчающих ответственность за совершение налоговых правонарушений. В настоящее время такое обстоятельство является единственным: им признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.\*(162)

В этой связи можно отметить, что если за время, прошедшее с даты вступления в силу части первой НК РФ, сложилась и не вызывает особых вопросов практика применения п. 1 ст. 112 НК РФ, который предусматривает учет смягчающих обстоятельств при привлечении к ответственности за налоговые правонарушения, то для применения п. 2 ст. 112 НК РФ единообразный подход по применению этой нормы отсутствует. То есть единственность данного обстоятельства и отсутствие возможности расширительного толкования п. 2 ст. 112 НК РФ достаточно усложняют толкование указанной нормы.

Одним из спорных вопросов применения п. 2 ст. 112 НК РФ является, прежде всего, вопрос о том, что понимать под аналогичным характером второго правонарушения, иначе говоря, что есть повторность в налоговом праве. В первую очередь, необходимо отметить, что аналогичность, или аналогия как таковая представляет собой сходство нетождественных объектов в некоторых сторонах, качествах, отношениях.\*(163)

Именно поэтому при ответе на вышеуказанный вопрос можно выделить несколько вариантов:

а) аналогичными можно признать налоговые правонарушения, которые имеют общие квалифицирующие признаки либо совершаются сходным характером действий (бездействия) лица. В данном случае аналогичными можно признать составы налоговых правонарушений по ст. 116 и ст. 117 НК РФ, а также составы ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ.

б) аналогичными можно признать налоговые правонарушения, которые квалифицируются по одной статье гл. 16 или гл. 18 НК РФ. Так, привлечение налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 120 НК РФ, приведет к тому, что совершенное им в течение 12 месяцев правонарушения по п. 2 ст. 120 НК РФ, будет считаться аналогичным.

в) аналогичными можно признать налоговые правонарушения, которые квалифицируются по одному и тому же пункту одной статьи гл. 16 и гл. 18 НК РФ, причем вид налогового платежа, в отношении которого допущено налоговое правонарушение, значение не имеет. Так, в случае, если лицо привлекалось к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ, то его привлечение к ответственности за правонарушение, совершено, в течение 12 месяцев и, квалифицируемое по п. 3 ст. 122 НК РФ, не будет означать аналогичность по п. 2 ст. 112 НК РФ.

г) аналогичными можно признать налоговые правонарушения, которые квалифицируются исходя из точной и конкретной объективной стороны налогового правонарушения. Так, если налогоплательщик привлекался ранее к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ за непредоставление документов по налогу на прибыль, то непредоставление в дальнейшем документов по НДС не составляет аналогичности и не влечет удвоение санкции по п. 1 ст. 126 НК РФ. То же самое касается привлечения к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ по налогу на прибыль, если ранее лицо привлекалось по этому же пункту ст. 122 НК РФ, но по налогу на имущество.

д) аналогичными можно признать налоговые правонарушения, которые квалифицируются не только по одному и тому же пункту соответствующей статьи гл. 16 и гл. 18 НК РФ и по одному и тому же налоговому платежу, но и совершены тем же самым способом. Так, если первая неуплата налога на прибыль, в результате которой лицо было привлечено к ответственности по ст. 122 НК РФ, была совершена в результате занижения налоговой базы в результате завышения расходов, а вторая неуплата этого налога был совершена в результате занижения доходов, то данные правонарушения нельзя признавать аналогичными.

По мнению некоторых специалистов, "под аналогичными следует понимать совершение нового правонарушения, квалифицированного по одному и тому же пункту одной и той же статьи".\*(164)

Представляется, что данная позиция обоснованна, т.к. аналогичность как таковая не может иметь бесконечно широкое толкование и должна опираться на формально-юридические признаки повторно совершенного налогового правонарушения. Поэтому, если правонарушения, квалифицируемые по различным статьям гл. 16 и гл. 18 НК РФ, имеют только общие квалифицирующие признаки либо сходный характер действий виновного лица, то признак аналогичности отсутствует. Именно поэтому не могут признаваться аналогичными составы налоговых правонарушений ст. 116 и ст. 117 НК РФ, а также составы ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ.

Кроме того, составы налоговых правонарушений по п. 1 и п. 2 ст. 116 НК РФ, по п.п. 1, 2, 3 ст. 119 НК РФ, п. 1 и 2 ст. 126 НК РФ, имеют различное правовое содержание, следовательно, аналогичными их признавать также не представляется возможным (постановление ФАС ВВО от 25.06.2001 N А29-663/01А; постановление ФАС СЗО от 10.06.2002 N 5452).

Вместе с тем, вопрос об "аналогичности" налогового платежа, в отношении которого совершено налоговое правонарушение, квалифицируемое по одному пункту той или иной статьи гл. 16 и гл. 18 НК РФ остается нерешенным.

Так, в ряде случаев суды указывают, что для признания лица совершившим правонарушение повторно не имеет значения факт привлечения к ответственности за непредоставление декларации по одному и тому же или разным налогам (постановление ФАС УО от 11.03.2004 N Ф09-856/04-АК; от 25.05.2005 N Ф09-2230/05-С2). По другому делу было указано, что при соответствующей конструкции диспозиции п. 1 ст. 122 НК РФ не важно, в результате каких неправомерных действий (бездействия) наступили последствия в виде неуплаты налогов, а кроме того, не имеет значения, что привлечение к ответственности осуществлялось по одному и тому же налогу или по разным налогам (постановление ФАС ПО от 30.01.2001 N А 72-3309/00-Ю263).

Однако в некоторых случаях суды занимают противоположную позицию. Так суды указывают, что привлечение к ответственности по одной статье НК РФ за совершение налогового правонарушения, но допущенным по разным налоговым платежам исключает аналогичность данного налогового правонарушения (постановление ФАС СЗО от 24.01.2005 N А42-6939/04-28).

С одной стороны, представляется абсурдным, что, совершив, например, неуплату налога на прибыль в размере 3 рублей, налогоплательщик будет в течение 12 месяцев находиться под угрозой двойной ответственности за неуплату какого-либо из 15 налоговых платежей, входящих в налоговую систему России.

С другой стороны, ответственность за совершение налогового правонарушения призвана стимулировать исполнение налогоплательщиком своих обязательств, причем в отношении каждого налогового платежа.

Однако, по нашему мнению, для составов таких налоговых правонарушений как ст. 119, п. 3 ст. 120, ст. 122, ст. 123 НК РФ вид налогового платежа имеет самое непосредственное значение. Это обусловлено тем, что каждый налоговый платеж имеет свой самостоятельный порядок исчисления, декларирования и уплаты. Ведь очевидно, что порядок исчисления или налога на прибыль, или НДС, или налога на землю, в конкретно-юридическом аспекте просто не сопоставимы.

Таким образом, мы считаем, что законодатель, установив повышенную ответственность за совершение повторного налогового правонарушения, имел целью достижение такого налогового правопорядка, при котором конкретный налоговый платеж будет впредь исчисляться и уплачиваться налогоплательщиком в полном объеме и в срок, без каких-либо нарушений. Признавая нетождественность налоговых платежей и отсутствие в налоговом законодательстве категории совокупного налогового обязательства налогоплательщика (как сумма всех налогов, обязанных к уплате в определенный период времени), необходимо признавать нетождественность и неаналогичность характера объективной стороны налоговых правонарушений, возникающих по разным налогам.

Кроме того, необходимо обратить внимание, что составы налоговых правонарушений по вышеуказанным ст. 119, п. 3 ст. 120, ст. 122, ст. 123 НК РФ являются материальными, т.е. ответственность за их совершение наступает только при наличии негативных последствий, возникающих в результате деяния правонарушителя. Именно поэтому при квалификации налогового правонарушения с материальным составом, необходимо установить причинную связь между деянием и наступлением негативных общественно вредных последствий. При отсутствии причинной связи между деянием и последствиями привлечение лица к ответственности не представляется возможным.\*(165)

Поэтому недопустимо, чтобы за неправильное исчисление налога на имущество организаций, налогоплательщик нес повышенную ответственность за второе правонарушение, связанное с неправильным исчислением акциза, поскольку это второе налоговое правонарушение никак не обусловлено и не связано с первым.

Таким образом, по нашему мнению, для налоговых правонарушений, имеющих материальный состав налогового правонарушения (ст. 119, п. 3 ст. 120, ст. 122, ст. 123 НК РФ), вид налогового платежа, в отношении которого данное налоговое правонарушение допущено, должно иметь непосредственное юридическое значение. Что касается, налоговых правонарушений с формальным составом, то в данном случае вид налогового платежа, в отношении которого допущено налоговое правонарушение, значение иметь не должен.

Именно поэтому, в данном случае можно предположить, что и "аналогичность" способа, в результате которого произошло первое и второе налоговое правонарушение, значение для целей применения п. 2 ст. 112 НК РФ иметь уже не должно, т.к. законодателя интересует только итоговая квалификация налогового правонарушения по соответствующей норме НК РФ, без учета конкретных обстоятельств, которые обусловили совершение этого налогового правонарушения. Из подобного положения исходят и некоторые суды при рассмотрении конкретных налоговых споров (постановление ФАС ПО от 30.01.2001 N А 72-3309/00-Ю263).

Однако в ряде случаев, суды считают, что различные способы совершения того или иного налогового правонарушения имеют непосредственное значение для целей применения п. 2 ст. 112 НК РФ. Так, по одному из судебных дел было указанно, что поскольку повторная неуплата НДС произошла у налогоплательщика "по иным основаниям", то и отсутствует правовая возможность для применения п. 2 ст. 112 НК РФ (постановление ФАС СКО от 24.02.2004 N Ф08-523/2004-192А).

По другому делу суд также указал, что первая неуплата НДС была допущена в результате невключения в налоговую базу по НДС авансовых платежей, в то время как вторая неуплата была допущена в результате завышения налоговых вычетов по НДС. Данные обстоятельства дали основание суду сделать вывод о том, что организация совершила различные налоговые правонарушения (постановление ФАС ВВО от 24.01.2005 N А82-2413/2004-14). Так же не признают суды признака аналогичности в ситуации неправильного исчисления налога на землю, когда в первом случае нарушение было допущено в результате неправильного применения коэффициента индексации ставки земельного налога, а во втором случае, в результате неправомерного применения средней ставки налога (т.е. коэффициент индексации налогоплательщиком в названном периоде был применен) (постановление ФАС УО от 15.06.2004 N Ф09-2331/04-АК).

Таким образом, вопрос об "аналогичности" способа совершения налогового правонарушения судебной практикой в настоящее время окончательно не разрешен.

3.2. Как мы уже указывали выше, повышенная ответственность за совершение налогового правонарушения, предусмотренная п. 2 ст. 112 НК РФ, призвана в первую очередь предотвратить и не допустить совершение именно аналогичного налогового правонарушения.

Однако, исходя из содержания п. 2 и п. 3 ст. 112 НК РФ, необходимо помнить, что повторным будет считаться только то правонарушение, которое совершено уже после понесенного наказания. Если имеет место одновременное или с незначительным промежутком во времени совершение правонарушений, квалифицируемых по одному и тому же пункту одной статьи, за первое из которых налогоплательщик не привлекался к налоговой ответственности, то, по нашему мнению, признак повторности отсутствует.

В любом случае, исходя из предусмотренной законодательством о налогах и сборах презумпции невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ), для установления данного признака налоговый орган обязан доказать факт привлечения налогоплательщика к ответственности за первое налоговое правонарушение. Есть мнение, что для установления данного факта необходимы два решения налогового органа: одно - взыскание за первое правонарушение, другое - о привлечении к ответственности за второе правонарушение, уже с удвоенной суммой штрафа.

Другие считают, что во втором решении налогового органа должно быть определено взыскание в одинарном размере, а удвоенная сумма указывается лишь в исковом заявлении.

По мнению Л.В. Рубцовой, более верной является вторая точка зрения, "поскольку смысл ст. 112 НК РФ предполагает, что решение вопроса о взыскании штрафа в двойном размере, предоставлено суду".\*(166) На наш взгляд, мнение автора вполне обосновано, о чем свидетельствует и судебная практика.

Так, при рассмотрении одного из дел суд отказал в удовлетворении кассационной жалобы налогового органа о взыскании с налогоплательщика санкции в увеличенном по п. 2 ст. 112 НК РФ размере, указав, что руководитель налогового органа при вынесении решения о привлечении налогоплательщика к ответственности не вправе рассматривать вопрос о снижении либо увеличении размера подлежащей взысканию санкции" (постановление ФАС ВВО от 25.06.2001 N А29-663/01A).

Таким образом, правонарушение может быть признано совершенным повторно только при наличии следующих условий:

1) за первое нарушение лицо было привлечено к ответственности. Например, если по результатам проверки лицо не было своевременно привлечено к налоговой ответственности, или в привлечении к налоговой ответственности было отказано, то ранее выявленное правонарушение не учитывается для целей п. 2 ст. 112 НК РФ.

Например:

Представленные в дело документы свидетельствуют о том, что общество 10.10.2000 уже было привлечено к ответственности по п. 2 ст. 119 НК РФ.

Повторное правонарушение, за совершение которого налоговый орган решением от 17.10.2000 привлек предприятие к ответственности по п.п. 1 и 2 ст. 119 НК РФ было совершено 23.08.2000.

Поскольку на момент совершения вторичного налогового правонарушения (23.08.2000) общество не было привлечено к ответственности за ранее совершенное аналогичное правонарушение (такое решение принято только 10.10.2000), у суда первой инстанции не имелось оснований для увеличения размера штрафа на 100% в порядке, установленном п. 4 ст. 114 НК РФ (постановление ФАС ВВО от 25.06.2001 N А29-663/01А).

2) Лицо совершило именно аналогичное налоговое правонарушение.

3) Лицо совершило повторное налоговое правонарушение в течение 12 месяцев с момента применения санкции за аналогичное правонарушение (п. 3 ст. 112 НК РФ).

**5. Какой порядок уплаты акциза при реализации алкогольной продукции через акцизный склад?**

Налоговые ставки приведены в ст.193 п.1 НК РФ. Законодательством предусмотрен следующий порядок применения установленных ставок. При реализации алкогольной продукции со своих акцизных складов в розничную торговлю, организациям общественного питания или иным покупателям, не имеющим акцизного склада, непосредственно налогоплательщиками-производителями этой продукции акцизы уплачиваются в полном размере, исходя из установленных ставок. При реализации алкогольной продукции ее производителями на акцизные склады других организаций акцизы уплачиваются в размере 50 % установленных ставок. В дальнейшем при реализации алкогольной продукции оптовыми организациями с их акцизных складов покупателям, не имеющим статуса акцизного склада, акциз также начисляется в половинном размере от установленных ставок. Следует иметь ввиду, что реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации объектом налогообложения не является (ст.182 п.5 НК РФ), т.е не облагается акцизами.

**6. При каких условиях по НДС устанавливается налоговый период в один квартал?**

Налоговый  период  устанавливается ст.163 НК РФ  как  календарный месяц. Для  налогоплательщиков  с  ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров  (работ,  услуг)  без  учета налога  и  налога  с продаж,  не превышающими один миллион рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

**7. В состав каких доходов в целях исчисления налога на прибыль следует включать доходы от долевого участия?**

Сумма налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций (дивиденды) определяется с учетом следующих положений.  
Если источником дохода является иностранная организация, сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и [ставки](http://click02.begun.ru/click.jsp?url=Uua49UdAQUAXwd63NAXn8XGv*UarO8RidKBWhO5SLZ39U5ulm4dbUuRZGuVTST4flrvRj-Abzhip37vlnxoTeeyPpMSANLWW3Wlx8CjyBHBQ96tGKMUwKdjzoGblT2kd2MNaQ-90JJq2*U5zOwc4K0s3-40tDO8unJKDD0uqGcR*bxs-AsUEYwuQkg5HSaOH3RH*PzDw0lUACLS-ARvZt86zZ8I*X5hEPHPi54bmR6EmLkhKMs6kjARDgZQ5kC9sM6ZbWnJLqjW6uBPQPycROnSNh7bjV-*iq3R*lVKmMw8tmZ*3) 15%.  
При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации не вправе уменьшить сумму налога, на сумму, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.  
Если источником дохода является российская организация, указанная организация признается налоговым агентом. При этом сумма налога, подлежащая удержанию из доходов получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом исходя из общей суммы налога и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.  
Общая сумма налога определяется по формуле:

**9% \* (Сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде - Сумма дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом - Сумма дивидендов, полученных налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов).**

Если полученная разница отрицательна, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Если российская организация - налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ, налоговая база налогоплательщика - получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка 15%.

**8. Задача.**

1 июня 2007 года ЗАО "Прима" предоставило своему работнику А.Н. Иванову заем в сумме 300 000 руб. на 3 месяца. Согласно договору о предоставлении займа, предоставленный заём является беспроцентным.

Предположим, что в 2007году ставка рефинансирования Банка России составляет 16% годовых.

Удержание и уплату налога на доходы физических лиц с суммы материальной выгоды осуществляет "Прима" на основании доверенности, выданной Ивановым.

В какой сумме с материальной выгоды, полученной Ивановым в июне, июле и августе должен быть удержан налог на доходы физических лиц?

Решение:

Заемщик пользовался денежными средствами в июне 30 дней, в июле 31 день и в августе 31 день, итого 92 дня.

Сумма процентов по займу, исчисленные исходя из ¾ ставки рефинансирования ЦБ на дату выдачи займа, составят:

300000х(16х3/4)х92дн./365дн.= 9073,97 руб.

Работнику был выдан беспроцентный заем, поэтому сумма процентов, исчисленная исходя из ¾ ставки рефинансирования, то есть 9073,97 руб., и будет являться материальной выгодой работника. НДФЛ с этой суммы уплачивается по ставке 13%:

9073,97руб. х13%=1179,62 руб.

**Список используемых источников и литературы:**

1. Налоговый кодекс. Правовая информационная система «Гарант»

2. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2000. – 457с.

3. Финансы. Учебное пособие/Под ред. Проф. А.М. Ковалевой.- 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 384с.

4. Финансы, денежное обращение и кредит. Учебник./Под ред. В.К. Сенчагова, А.И. Архипова. – М.: «Проспект», 1999. – 496с.

5. Финансы: Учебник для ВУЗов. Под ред. Проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. – М.: Изд. «Перспектива»; Изд. «Юрайт», 2000. – 520с.

6. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов/Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422с.

7. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 1999. –429с.