Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования

«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт управления бизнес-процессами и экономики

Кафедра экономики и управления на энергосберегающих и транспортных комплексах

**РЕФЕРАТ**

Налог на игорный бизнес

Преподаватель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ В.В.Девинова

Студент УБ 07 – 04 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ А.А.Шевкунова

# Красноярск 2010

**Содержание**

1. Налог на игорный бизнес, его назначение

2. Механизм исчисления и уплаты налога на игорный бизнес:

а) налогоплательщики;

б) объекты налогообложения, порядок их регистрации;

в) налоговая база, налоговый период;

г) ставки налога;

д) порядок исчисления налога на игорный бизнес;

е) сроки уплаты его в бюджет.

**Введение**

Развитие рыночных отношений легализовало некоторые виды деятельности, среди которых игорный бизнес занимает немалое место. В настоящее время игорный бизнес - бурно развивающаяся отрасль в инфраструктуре отдыха и развлечений. Отсутствие опыта регулирования этого вида деятельности, неоднозначное отношение населения и законодателей к появлению индустрии азартных игр определяют необходимость четко выстроенной политики в его отношении.

В настоящее время идет бурная дискуссия, связанная с принятием федерального закона "О деятельности игорных заведений", который должен стать основным документом, регулирующим правила функционирования отрасли. Представленный в Государственную Думу проект закона встретил такую яркую негативную реакцию заинтересованных лиц и настолько явно непродуман, что говорить о его скором принятии не приходится. В то же время отсутствие главного нормативного акта, связанного с игорным бизнесом, крайне затрудняет налаживание четких финансовых взаимоотношений между государством и предпринимателями.

В настоящее время такие взаимоотношения связаны с уплатой предприятиями отрасли трех видов платежей: лицензионных сборов, налога на игорный бизнес, налога на имущество, а также налога на доходы, связанные с выигрышами физических лиц.

Немаловажно, что вклад игрового бизнеса в общую налоговую копилку неуклонно растет. Так, если в 2000 г. в бюджеты различных уровней было перечислено около 500 млн. руб., в 2001 г. - около 1,2 млрд. руб., то по итогам 2005 г. эта цифра приблизилась к 5 млрд. руб. Кроме того, нельзя игнорировать и тот факт, что одно рабочее место в игорном бизнесе обеспечивает функционирование еще нескольких рабочих мест в таких отраслях, как связь, общественное питание и т.д. Число занятых непосредственно в игорном бизнесе последовательно растет, при этом подавляющее число предприятий относятся к малому и среднему бизнесу.

1 Налог на игорный бизнес, его назначение.

Первый этап внедрения системы налогообложения в России, начавшийся в 1990 г., не предполагал специальной концепции налогообложения игорного бизнеса. Налог взимался в рамках Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" по ставке 90% и зачислялся в бюджеты субъектов Федерации. В 1998 г. был принят Закон "О налоге на игорный бизнес" (от 31.07.98 N 142-ФЗ), который в корне изменил подход к налогообложению игорного бизнеса, впервые определив специфику этого вида деятельности и соответствующие этому принципы налогообложения.

Данное в Законе определение игорного бизнеса как вида предпринимательской деятельности, не являющегося реализацией продукции (товаров, работ, услуг) и связанного с извлечением игорным заведением дохода от участия в азартных играх и пари в виде выигрыша и платы за их проведение, является ключевым для последующего подхода к определению объекта налогообложения. Кроме того, в Законе были четко определены такие понятия, как игорное заведение, пари, азартная игра, игровой стол, игровой автомат, касса игорного заведения, что на тот момент было новым в налоговом законодательстве. Объектами налогообложения являлись: игровые столы, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует как сторона или как организатор, игровые автоматы, кассы тотализаторов или кассы букмекерских контор.

Введение в 1998 г. специальной системы налогообложения игорного бизнеса совпало и по времени и концептуально с введением единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности и, по нашему мнению, представляет собой налог на вмененный доход для каждого ранее перечисленного объекта налогообложения. Ставки налога установили в размерах, кратных МРОТ. Минимальный размер ставок в месяц составлял за каждый игровой стол 200 МРОТ, за каждый игровой автомат - 7,5 МРОТ, за каждую кассу тотализатора - 200 МРОТ, за каждую кассу букмекерской конторы - 100 МРОТ, а конкретные размеры ставок определяли органы законодательной власти субъектов Федерации. Надо отметить еще и ту особенность законодательства, что для крупных заведений, имеющих более 30 столов или более 40 игровых автоматов, предусматривалось снижение ставки налога на 20% для каждого объекта соответствующих параметров. Положительная динамика поступления налога, простота и прозрачность законодательства сделали его содержание базовым для гл. 29 Налогового кодекса "Налог на игорный бизнес". Как ни странно, учитывая резко выраженную специфику отрасли и негативное отношение к ней значительного количества депутатов Государственной Думы, на стадиях принятия гл. 29 НК РФ дискуссия практически отсутствовала, и не было ни воздержавшихся, ни выступавших против.

В процессе работы над гл. 29 НК было принято решение сменить статус налога на игорный бизнес с федерального на региональный, что является вполне разумным, учитывая природу налога и то, что это соответствует принципам бюджетной политики государства по отношению к регионам.

Если рассматривать материал главы 29 НК РФ с позиции ясности изложения и однозначности толкования, то очевидно, что он выигрывает по сравнению с ранее действующим законодательством. Учитывая отсутствие специальных законов, определяющих правовой статус игорного заведения, очень важно четко определить ряд специфических понятий, используемых в игорном бизнесе. Значительно более четко и профессионально сформулировано само понятие "игорный бизнес", вместо ранее используемого понятия "игорное заведение" введены термины "организатор игорного заведения" и "организатор тотализатора", появилось новое понятие "участник", характеризующее физическое лицо, принимающее участие в азартных играх, определено понятие "игровое поле", уточнена и конкретизирована ранее применявшаяся терминология. Объекты налогообложения, принципы их учета и контроля за деятельностью в целом не изменились, хотя общеизвестно, что игорный бизнес плохо поддается государственному и налоговому контролю.

Главная проблема взаимоотношений государства с игорным бизнесом в настоящее время связана не с налоговым законодательством по налогу на игорный бизнес, а с урегулированием правил лицензирования этого бизнеса. Такое регулирование вряд ли возможно в отрыве от решения ряда глобальных вопросов правового характера, отсутствие четких правил ведения деятельности приводит к росту ее теневой составляющей, по оценке некоторых специалистов, превышающей половину всего оборота.

В настоящее время идет работа над созданием федерального закона "О деятельности игорных заведений", который уже принят Государственной Думой во втором чтении. Надо отметить, что первоначально вынесенный на рассмотрение законодателей проект соответствующего закона имел абсолютно другую концепцию и носил другое название - "Об игорном бизнесе", что в целом отражало его суть и определяло ряд ключевых понятий, необходимых для цивилизованного введения деятельности. Незавершенность работы привела к тому, что ряд понятий и терминов трактуется только в налоговом законодательстве, что при определенных условиях после принятия специального законодательства может породить противоречия.

Что касается закона "О деятельности игорных заведений", то его содержание лишь в малой степени связано с правовыми вопросами, непосредственно возникающими в сфере игорного бизнеса (например, правилами проведения азартных игр, определением понятия "азартная игра"), а в подавляющей степени касается технических проблем открытия игорных заведений, определения контингента участников деятельности и т.д., что хотя и вписывается в рамки нового названия закона, но явно недостаточно.

Как ни странно, возникла проблема с налогообложением выигрышей участников азартных игр, что неоднократно отмечалось в средствах массовой информации. Как следствие, выигравшие крупные суммы денег не могут их получить. На самом деле эта проблема искусственно создается самими работниками казино, поскольку налоговое законодательство по этому вопросу просто и однозначно. Ст. 224 НК РФ устанавливает налоговую ставку в отношении выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов). Налоговыми агентами выступают организаторы соответствующих мероприятий, на которых и лежит ответственность за правильность исчисления и уплаты налога в бюджет.

Что касается налогов, связанных с рекламными акциями игорных заведений, то здесь надо руководствоваться ст. 264, п. 4, НК РФ. К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу, но далеко не все. Налогоплательщики имеют право на уменьшение дохода на размер расходов, связанных с расходами на рекламные мероприятия через средства массовой информации, на средства, затраченные на наружную рекламу, на расходы, понесенные в связи с участием в выставках, ярмарках и подобных мероприятиях. В то же время, что характерно для игорных заведений, зачастую практикующих розыгрыши крупных призов, расходы, связанные с приобретением этих призов, а также на прочие виды рекламных мероприятий, не перечисленные ранее, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% от выручки, определяемой в соответствии с правилами НК РФ.

Подводя итог сказанному, хочется отметить, что с позиций бюджетного и налогового законодательства принципиально необходимо обеспечить изъятие доходов от игорного бизнеса через механизм налогообложения, в том числе с помощью высоких ставок налога и упрощенных форм налогообложения, но не через механизм лицензирования или другие подобные платежи.

2 Механизм исчисления и уплаты налога на игорный бизнес

Главой 29 Кодекса введены определения понятий, которые применяются в целях исчисления и уплаты налога на игорный бизнес. Новыми являются понятия "организатор игорного заведения" и "организатор тотализатора", заменившие понятие "игорное заведение", использовавшееся Законом.

В характеристике игорного бизнеса подчеркивается, что извлечение доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари не является реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

В определении игрового стола появилось понятие "игровое поле" - специальное место на игровом столе, где проводится азартная игра, стороной которой является представитель игорного заведения.

На игровом столе может быть несколько игровых полей - специально оборудованных мест, на которых проводится отдельная азартная игра с участием представителя игорного заведения.

Игровое поле не является объектом налогообложения. Вместе с тем количество игровых полей влияет на порядок исчисления налога по такому объекту налогообложения, как игровой стол.

Заметим, что в расчете налога по иным объектам налогообложения игровые поля не применяются.

Правовой статус игрового поля как составной части элемента налогообложения неясен, что может стать причиной судебных разбирательств о правомерности учета игровых полей при уплате налога. Это еще один аргумент в пользу переквалификации налога на игорный бизнес во вмененный налог. В рамках указанной конструкции количество полей могло бы выступать в качестве корректирующего (повышающего) коэффициента.

Понятие "участник" используется статьей 364 Кодекса только в целях определения иных понятий и самостоятельного значения не имеет.

При рассмотрении споров о том, в каком качестве выступал налогоплательщик - организатор игорного заведения в азартных играх и (или) пари, доказательствами будут являться, в том числе внутренние документы налогоплательщика (например, правила проведения азартных игр).

а) налогоплательщики.

Кодексом сохранено понятие налогоплательщиков, содержавшееся в ранее действовавшем Законе.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Статьей 17 Федерального закона от 08.08.2001 N 128-ФЗ (ред. от 23.12.2003) "О лицензировании отдельных видов деятельности" организация и содержание тотализаторов и игорных заведений включены в перечень видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии.

Статья 1063 Гражданского кодекса РФ, посвященная проведению лотерей, тотализаторов и иных игр, указывает на разрешение уполномоченного государственного или муниципального органа, которое должно наличествовать у организатора лотерей, тотализаторов (взаимных пари) и других основанных на риске игр, за исключением случая, если организатором является Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование.

Порядок лицензирования деятельности по организации и содержанию тотализаторов (посреднической деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей по организации приема ставок от участников взаимных пари и выплате выигрышей) и игорных заведений, в том числе букмекерских организаций (букмекеров), являющихся организаторами-участниками основанных на риске игр, установлен Постановлением Правительства РФ от 15.07.2002 N 525.

Постановлением Госстандарта РФ от 06.11.2001 N 454-ст "О принятии и введении в действие ОКВЭД" ("Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1)) деятельность по организации азартных игр (группа 92.71) отнесена к классу 92 "Деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта" раздела "O" "Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг".

В настоящее время Государственной Думой рассматривается проект Федерального закона "О деятельности игорных заведений".

Законопроект содержит определение основных понятий, используемых в сфере организации и проведения азартных игр и пари. Часть этих понятий, даже в случае принятия закона в неизменном виде, будет в силу статьи 11 Кодекса перекрываться понятиями, включенными в статью 364 Кодекса (Согласно правилу статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное значение используемых институтов, понятий, терминов не предусмотрено Кодексом).

Интерес вызывает понятие "игорное заведение", раскрываемое законопроектом как организация, которая на основании лицензии может проводить азартные игры и пари: казино, электронное казино, тотализатор, букмекерская контора и зал игровых автоматов.

Можно сделать вывод о введении запрета индивидуальным предпринимателям осуществлять предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Это подтверждает и статья 4 законопроекта, признающая субъектами игорной деятельности исключительно коммерческие организации.

Кроме того, по законопроекту выигрыш есть экономическая выгода в виде денег или иного имущества, в том числе имущественных прав, определяемая участником как положительная разница между суммами средств, уплаченных и полученных в азартной игре или пари.

Согласно статье 38 Кодекса доход может являться объектом налогообложения. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Согласно статье 41 Кодекса материальная выгода должна определяться в соответствии с главами части второй Кодекса, в частности главой "Налог на доходы физических лиц". Однако глава 23 Кодекса прямо не содержит порядка определения выгоды, полученной в результате выигрыша.

Конституционный Суд РФ признал допустимым в условиях действующей главы 23 Кодекса обложение налогом дохода, получаемого в каждом случае выигрыша, а не прибыли - суммы, составляющей разницу, на которую доход превышает затраты: денежное выражение результата участия в игре может быть для участника игры как положительным, так и отрицательным (Определение от 05.07.2001 N 162-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации").

Но тем самым допускается приравнивание выигрыша к сумме выплачиваемых наличных денежных средств. Налогообложение всей получаемой суммы по выигрышу приводит к смешению объекта налогообложения (дохода) с налоговой базой (денежным выражением доходов, подлежащих налогообложению), что не соответствует природе налога на доходы. Введение в действие законопроекта может изменить порядок налогообложения налогом на доходы физических лиц выигрышей, выплачиваемых физическим лицам.

б) объекты налогообложения.

В отношении объекта налогообложения необходимо отметить, что установлено четыре объекта налогообложения:

- игровой стол - специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

- игровой автомат - специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения;

- касса тотализатора - специально оборудованное место у организатора тотализатора, где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате;

- касса букмекерской конторы - специально оборудованное место у организатора игорного заведения, где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Термин "специально оборудованное место" следует понимать как готовое к использованию.

Определения объектов налогообложения содержат словосочетания "установленное", "используемое", что создает потенциальную основу для разногласий с налоговыми органами о степени готовности объектов к эксплуатации и исполнении налогоплательщиком соответствующей обязанности по регистрации объектов налогообложения.

Вместе с тем невозможность эксплуатации установленного в игорном заведении оборудования, вызванная, например, поломкой, некомплектностью и т.п., не изменяет обязанности налогоплательщика по уплате налога, если только им не будет представлено в налоговый орган заявление об изменении количества зарегистрированных объектов налогообложения (статья 366 Кодекса).

Рассмотрим несколько частных случаев, касающихся определения количества объектов налогообложения.

Игровые автоматы могут быть объединены в игровой развлекательный комплекс. Порядок налогообложения игровых автоматов, входящих в игровой развлекательный комплекс, по мнению налоговых органов, состоит в следующем.

Если игровая ситуация на игровом автомате, входящим в игровой комплекс, автономна и не зависит от игровых ситуаций других игроков, то каждый игровой автомат, обеспечивающий проведение самостоятельной азартной игры в составе игрового развлекательного комплекса, подлежит регистрации в установленном порядке в налоговых органах как отдельный объект налогообложения. В такой локальной сети центральный компьютер выполняет функцию формирования дополнительного призового фонда (т.н. "Джек-Пот").

Вместе с тем один игровой автомат может допускать участие в игре нескольких игроков, но сам игровой автомат имеет один функциональный блок (устройство, определяющее процесс игры), одни специальные устройства (акцептор и хоппер) для приема и идентификации, а также для накопления и выплаты монет, купюр или их заменителей. Игровая ситуация каждого игрока зависит от игровой ситуации других игроков, то есть определяется общий результат игры. Для такой ситуации объектом налогообложения будет являться только этот игровой автомат независимо от количества игровых (терминальных) мест (Письмо МНС России от 27.08.2004 N 22-1-14/1475).

Кодексом игровое поле в качестве объекта налогообложения не установлено. Порядок расчета налога с учетом игровых полей используется только применительно к игровым полям на игровом столе, но не к игровым автоматам.

К нормативной правовой базе, регулирующей применение игровых автоматов, также относится Приказ Госстандарта РФ от 24.01.2000 N 22 "О принятии правил проведения испытаний игровых автоматов с денежным выигрышем с целью утверждения типа и контроля за их соответствием утвержденному типу". В указанном Приказе содержится, в том числе описание составных частей игрового автомата.

Но во многом решение о количестве объектов налогообложения будет предопределяться заключением специализированной экспертизы об информационно-технологическом состоянии игрового автомата.

Игра является одним из способов развлечения, и характерная для некоторых игр направленность на развитие реакции либо способности к анализу не лишает их наличия азарта. Это дает основания распространять действие главы 29 "Налог на игорный бизнес" Кодекса на игровые автоматы с выигрышем в виде мягкой игрушки. В частности, указанная позиция отражена в Постановлении ФАС Центрального округа от 10.11.2004 N А08-4602/04-9, в котором сказано, что игры, проводимые с использованием игрового автомата "Кран-машина", являются азартными, поскольку основаны на риске, предусматривают соглашение о вещевом выигрыше между организатором игорного заведения и участниками игры по правилам, установленным организатором игорного заведения, получающим доход от данной деятельности в виде платы за проведение игры (Письмо МНС России от 12.03.2004 N 22-1-14/413).

При организации тотализатора может создаваться сеть пунктов, объединенных в единую систему, которые принимают ставки на исход какого-либо события, а также выплачивают соответствующие выигрыши. Общая сумма сделанных ставок может учитываться как централизованно, так и в самих пунктах этого тотализатора.

Поэтому в том случае, если организация тотализатора позволяет учитывать общую сумму ставок и сумму выигрыша, подлежащую выплате, в каждом территориально обособленном подразделении, то объектом налогообложения будет являться касса тотализатора, находящаяся в каждом территориально обособленном структурном подразделении тотализатора. Если же организация тотализатора не позволяет учитывать общую сумму ставок и сумму выигрыша, подлежащую выплате, в каждом территориально обособленном подразделении, объектом налогообложения будет являться касса тотализатора, находящаяся в головном подразделении организации.

Уплата налога на игорный бизнес при регистрации в налоговом органе только кассы тотализатора, находящейся в головном подразделении организации, будет осуществляться организатором тотализатора по месту нахождения головного подразделения организации по ставке, установленной субъектом Российской Федерации, на территории которого находится указанный объект налогообложения. Аналогичный подход используется в отношении букмекерской конторы.

Букмекерская контора может создавать сеть пунктов, объединенных в единую систему, каждый из которых принимает ставки на исход какого-либо события, а также выплачивает соответствующие выигрыши. Общая сумма сделанных ставок может учитываться как в головном подразделении, так и в самих пунктах этой букмекерской конторы.

В случае если деятельность организована таким образом, что учет общей суммы ставок и суммы выигрыша производится в каждом пункте, то и объектом налогообложения будет являться каждый пункт: соблюдаются критерии, позволяющие идентифицировать пункт в качестве кассы - объекта налогообложения, подлежащего регистрации в налоговых органах.

В ином случае объектом налогообложения будет являться касса головного подразделения букмекерской конторы, осуществляющей учет общей суммы ставок и определяющей сумму выигрыша, подлежащую выплате. Подразделения букмекерской конторы будут являться лишь пунктами приема ставок (см. письма МНС России от 24.12.2003 N 22-1-14/2575@, УМНС России по г. Москве от 18.02.2004 N 23-10/5/10284).

Регистрация объектов налогообложения.

Кодексом сохранена и конкретизирована обязанность налогоплательщика по регистрации в налоговом органе объектов налогообложения.

В 2004 году согласно первоначальной редакции Кодекса регистрация должна была проводиться по месту регистрации налогоплательщика (месту нахождения организации, месту жительства физического лица). По действовавшему Закону регистрация проводилась по месту нахождения объектов (напомним, что налог на игорный бизнес являлся федеральным налогом).

МНС России в письме от 15.03.2004 N 22-0-10/425@ "О постановке на учет в налоговом органе объектов налогообложения налогом на игорный бизнес" разъяснило, что объект налогообложения налогом на игорный бизнес подлежит постановке на учет (должен быть зарегистрирован) в налоговом органе по месту нахождения организации (при использовании объекта налогообложения по месту нахождения организации) или месту нахождения обособленного подразделения организации (при использовании объекта налогообложения по месту нахождения обособленного подразделения организации) (Место нахождения помещения, используемого для осуществления лицензируемой деятельности, указывается в реестре лицензий, которые ведет лицензирующий орган).

Деятельность организации часто не ограничивается местом ее нахождения (государственной регистрации) (Статья 54 Гражданского кодекса РФ). Согласно статье 11 Кодекса под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Для целей Кодекса местом нахождения обособленного подразделения российской организации признается место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

Например, организация, созданная в городе, арендует в области или в том же самом городе, но на территории, подведомственной другому налоговому органу, помещения, по месту нахождения которых созданы и (или) используются стационарные рабочие места.

Деятельность такой организации образует обособленное подразделение.

Понятие "обособленное подразделение" не должно трактоваться в отрыве от понятия "место осуществления деятельности". Под деятельностью следует понимать осуществление любых действий, направленных на приобретение и осуществление прав, а также исполнение обязанностей организации. Осуществление организацией деятельности не по месту своего нахождения приводит к необходимости налогового учета организации по месту такой деятельности, что подтверждается судебной практикой, сложившейся еще до введения Кодекса в действие (Постановление Президиума ВАС РФ от 11.08.1998 N 6957/97). Ведение деятельности не всегда требует постоянного присутствия персонала: производство продукции, оказание услуг может происходить и вследствие автоматического функционирования оборудования. У организации могут отсутствовать работники, место осуществления трудовых функций которых определено как место нахождения обособленного подразделения (разъездной характер работы).

Кодекс не связывает факт наличия обособленного подразделения с созданием (оборудованием) рабочих мест непосредственно самой организацией.

Признаком обособленного подразделения является наличие оборудованных стационарных рабочих мест. Имеются примеры судебной практики, в которых признается создание обособленного подразделения и при наличии одного рабочего места. Рабочее место - это место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя (Федеральный закон от 17.07.1999 N 181-ФЗ "Об основах охраны труда в Российской Федерации"). При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Согласно Трудовому кодексу РФ работник является стороной трудового договора. Лицо, выполняющее работу (оказывающее услугу) на основании гражданско-правового договора, не является работником. Следовательно, если организация заключает с физическими лицами гражданско-правовые договоры на выполнение конкретной работы (услуги), то деятельность организации по месту выполнения такой работы (услуги) не образует обособленного подразделения.

Создание организацией обособленного подразделения приводит к возникновению целого ряда обязанностей, связанных как с учетом подразделения, так и с порядком исполнения обязанностей по уплате налога.

У организации возникает обязанность в течение одного месяца после создания обособленного подразделения сообщить о его создании в налоговый орган по месту своего нахождения, а также встать на учет по месту нахождения соответствующего обособленного подразделения (статьи 23, 83 Кодекса).

Кодекс разделяет обязанность организации по сообщению в налоговый орган сведений о создании обособленного подразделения - статья 23 Кодекса и обязанность организации по постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения (месту осуществления деятельности организации через обособленное подразделение) - пункт 4 статьи 83 Кодекса.

За нарушение обязанности, предусмотренной статьей 23 Кодекса, ответственность установлена статьей 129.1 Кодекса (штраф от 1 до 5 тысяч рублей), а за нарушение обязанности, предусмотренной статьей 83 Кодекса, - статьей 116 (нарушение срока постановки на учет), а также статьей 117 Кодекса (ведение деятельности без постановки на учет - штрафы от 5 тысяч рублей).

На практике возможен временной разрыв между созданием и деятельностью, вызванный необходимостью получения разрешительных документов (лицензий, согласований). Если в отношении собственно организации дата создания определяется достаточно четко - день государственной регистрации, то момент создания обособленного подразделения может быть зафиксирован по-разному.

Дата создания определяется как наиболее ранняя из документированных дат. Однако в этом случае наличие формальных оснований может не подтверждаться фактическими обстоятельствами (отсутствие рабочих мест).

Представляется, что дату создания обособленного подразделения будет определять наиболее ранний по дате документ, зафиксировавший наличие всех признаков, установленных статьей 11 Кодекса. Если к оборудованию рабочих мест предъявляются специальные требования, без соблюдения которых ведение деятельности невозможно (запрещено), то условие создания обособленного подразделения считается выполненным при наличии соответствующих разрешительных документов. При отсутствии установленных законодательством документов наличие оборудованных стационарных рабочих мест само по себе не приводит к образованию обособленного подразделения организации. Таким образом, датой создания обособленного подразделения следует признавать дату соответствующего разрешительного документа, без которого деятельность запрещена. Очевидно, что данные положения распространяются только на те случаи, когда организация по месту нахождения такого обособленного подразделения не осуществляет иную деятельность, не требующую специального разрешения.

Рекомендуемая форма сообщения о создании обособленного подразделения, расположенного на территории Российской Федерации, утверждена Приказом МНС России от 02.04.2004 N САЭ-3-09/255@. Форма заявления о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения его обособленного подразделения на территории Российской Федерации и Порядок его заполнения содержатся в Приказе МНС России от 03.03.2004 N БГ-3-09/178.

Каждый случай постановки на учет завершается процедурой выдачи свидетельства или соответствующего уведомления (Приказ МНС России от 03.03.2004 N БГ-3-09/178 "Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц").

Если игровой автомат расположен вне места нахождения организации (места нахождения обособленного подразделения организации), регистрация данного объекта налогообложения налогом на игорный бизнес осуществляется в налоговом органе по месту нахождения организации.

Но, по нашему мнению, наличие даже одного автомата может приводить к созданию обособленного подразделения, в случае если в штате организации, использующей автомат, имеется работник, обслуживающий эти автоматы (должностной инструкцией которого определено снятие выручки или техническое обслуживание, охрана и т.п.).

Индивидуальный предприниматель, осуществляющий предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса на территории субъекта Российской Федерации по месту своего жительства, а также на территории других субъектов Российской Федерации, обязан зарегистрировать все имеющиеся объекты налогообложения налогом на игорный бизнес в налоговом органе по месту своего жительства.

Заявление о регистрации на бланке установленной формы должно быть направлено налогоплательщиком в налоговый орган не позднее чем за два рабочих дня до установки объекта налогообложения. Согласно действовавшему Закону регистрация объектов должна была быть произведена до момента их установки без фиксирования срока для такой регистрации.

С 2005 года поправками в главу 29 Кодекса восстановлен ранее существовавший порядок определения места регистрации объектов налогообложения. Согласно поправкам объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту его предполагаемой установки. Срок выполнения обязанности по регистрации не изменился - не позднее чем за два рабочих дня до даты установки.

Поправками не предусмотрена обязанность по перерегистрации объектов налогообложения, ранее зарегистрированных по месту регистрации налогоплательщика. Тем самым создана следующая противоречивая ситуация.

Предположим, что налогоплательщик - индивидуальный предприниматель в 2004 году зарегистрировал объекты налогообложения по месту своей регистрации (месту жительства, например в Москве). При этом место установки объектов налогообложения (например, Тверская область) и место их регистрации не совпадали.

В 2005 году индивидуальный предприниматель приобретает или продает объекты налогообложения.

Новая редакция пункта 3 статьи 366 Кодекса предписывает регистрировать изменение количества объектов налогообложения (установку и выбытие) по месту их регистрации. Но для налогоплательщика, зарегистрировавшего объекты в 2004 году, место регистрации объектов - это место его жительства. При этом налогоплательщик может состоять на учете в налоговых органах Тверской области по какому-либо иному основанию (эта особенность будет рассмотрена ниже).

Ответ на вопрос, где должна производиться регистрация изменения количества объектов налогообложения, остается открытым.

Можно предположить, что в рассматриваемом примере налоговые органы будут требовать от налогоплательщика производить регистрацию изменения количества объектов налогообложения по месту их установки с предложением там же зарегистрировать объекты налогообложения, ранее зарегистрированные по месту жительства. Таким образом, как бы произвести "перерегистрацию" объектов налогообложения. Но удобный механизм расчета и уплаты налога может быть невыгоден налогоплательщику из-за разницы в ставках, действующих в субъектах Федерации.

Следовательно, идея, которая состоит в регистрации объектов налогообложения по месту их установки, реализована внесенными поправками не в полной мере. Создана еще одна причина для налоговых споров.

Порядок регистрации объектов по Кодексу - уведомительный (объект считается зарегистрированным (выбывшим) с даты представления в налоговый орган заявления).

В таком же порядке должна осуществляться регистрация любого изменения их количества. В заявлении налогоплательщика указываются только те объекты налогообложения налогом на игорный бизнес, которые подлежат установке (выбытию). Согласно действовавшему Закону изменения подлежали регистрации в течение 5 рабочих дней со дня установки (выбытия) объекта. Объект считался выбывшим по истечении 10 дней с даты подачи заявления.

Форма заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес обязательна для использования. Она закреплена Приказом МНС России от 08.01.2004 N ВГ-3-22/7. Приказом МНС России от 08.01.2004 N ВГ-3-22/5@ утверждена рекомендуемая форма заявления о регистрации изменений количества объектов налогообложения налогом на игорный бизнес.

Регистрация подтверждается свидетельством о регистрации, которое должно быть выдано налоговым органом в течение пяти рабочих дней с даты получения заявления от налогоплательщика (в действовавшем Законе такой срок был закреплен только для выдачи свидетельства в случае изменения объектов налогообложения).

МНС России в письме от 30.07.2004 N 22-1-14/1345 сообщило, что в случае выдачи налогоплательщику нового свидетельства о регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес ранее выданное свидетельство изымается у него налоговым органом. При этом вновь выданному свидетельству присваивается новый номер.

Отметим, что первоначально Кодекс предусматривал только утверждение формы заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения и не упоминал об обязанности уполномоченных органов по утверждению формы свидетельства.

Приказом МНС России от 09.01.2004 N ВГ-3-22/9 утверждена рекомендуемая форма свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес. Бланк свидетельства заполняется в двух экземплярах. Один экземпляр свидетельства выдается налогоплательщику, второй экземпляр хранится в налоговом органе. Перечень объектов налогообложения приводится в приложении к свидетельству. В соответствии с внесенными поправками форма заявления о регистрации и форма свидетельства о регистрации должны быть утверждены Минфином России.

Следует обратить внимание, что все ранее принятые нормативные правовые акты МНС России действуют до признания их утратившими силу и обязательны для исполнения налогоплательщиками (статья 78 Федерального закона от 29.06.2004 N 58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления").

При этом согласно письму Минфина России от 27.12.2004 N 03-06-05-02/23 начиная с 1 января 2005 года пункт 1 примечания формы заявления не применяется, а форма заявления подается налогоплательщиками в налоговые органы на место установки объектов налогообложения налогом на игорный бизнес.

При наименовании налогового органа слова "Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам" в форме заявления и форме свидетельства следует заменить по тексту на слова "Инспекция Федеральной налоговой службы".

При заполнении сведений об индивидуальных предпринимателях в форме заявления и форме свидетельства наряду с ИНН необходимо указывать ОГРНИП индивидуального предпринимателя.

Постановка на учет.

Статьей 83 Кодекса предусмотрено, что в целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Кодексом. Обращаем внимание, что основания для постановки на учет предусмотрены не только в первой части Кодекса, но и в отдельных главах части второй. Например, главой 26 Кодекса предусмотрена дополнительная постановка на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых (статья 335 Кодекса). Главой 26.3 Кодекса установлена обязанность налогоплательщиков, не состоящих на учете в налоговых органах субъекта Российской Федерации, в котором они осуществляют предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход, встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности не позднее пяти дней с начала ее осуществления (статья 346.28 Кодекса). Статьей 346.41 Кодекса предусмотрена постановка на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения о разделе продукции.

Согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" на налогоплательщика, вставшего на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных Кодексом оснований, не может быть возложена ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на налоговый учет в том же самом налоговом органе по иному основанию.

Поправками введено дополнительное основание постановки на учет в налоговых органах. Если налогоплательщики не состоят на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской Федерации, где предполагается установка объекта налогообложения налогом на игорный бизнес, то для таких налогоплательщиков возникает обязанность встать на учет по месту предполагаемого нахождения объектов налогообложения.

Одновременно с представлением заявления о постановке на учет в налоговый орган должно быть представлено заявление о регистрации объектов налогообложения.

В развитие статьи 366 Кодекса и на основании статьи 84 Кодекса Минфином России могут быть изданы документы, регламентирующие порядок постановки на учет.

До принятия Минфином России Приказа, устанавливающего порядок постановки на учет по вышеназванному основанию, ФНС России письмом от 27.12.2004 N 09-0-10/5096@ сообщила, что постановка на учет должна производиться по заявлению о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес и документов, подтверждающих создание и постановку на учет налогоплательщика по месту нахождения (месту жительства). Процедура постановки на учет с выдачей (направлением) соответствующего уведомления должна быть завершена в течение пяти дней со дня представления в налоговый орган вышеназванных документов.

Если в подобной ситуации налогоплательщиком не подано заявление о регистрации объектов налогообложения (пропущен срок подачи заявления), то налоговый орган вправе привлечь налогоплательщика к ответственности.

Следует учитывать, что поправки в этой части затрагивают в большей степени индивидуальных предпринимателей, так как для организаций предполагаемой установке объектов налогообложения налогом на игорный бизнес предшествует создание обособленного подразделения.

Редакция статьи 366 Кодекса о постановке на учет во многом совпадает с редакцией нормы статьи 346.28 Кодекса об обязанности по постановке на учет налогоплательщиков единого налога на вмененный доход по месту осуществления деятельности, в случае если они не состоят на учете в налоговых органах того субъекта Российской Федерации, в котором осуществляют виды деятельности, переведенные на уплату вмененного налога. Приказом МНС России от 19.12.2002 N БГ-3-09/722 утверждены формы документов и Порядок постановки на учет налогоплательщиков единого налога на вмененный доход в налоговых органах по месту осуществления предпринимательской деятельности (зарегистрирован в Минюсте России 08.01.2003 N 4097).

Целесообразно обратить внимание на позицию налоговых органов о порядке применения статьи 346.28 Кодекса. Сделан вывод о неоднократной постановке на учет налогоплательщика единого налога в налоговых органах субъекта Российской Федерации, если место осуществления налогоплательщиком деятельности относится к разным налоговым органам.

Можно предположить, что налоговые органы будут придерживаться вышеназванной точки зрения и в ситуации, когда у налогоплательщика на территории субъекта Российской Федерации наличествуют объекты налогообложения налогом на игорный бизнес, расположенные по адресам, подведомственным разным налоговым органам, и налогоплательщик не состоит на учете в налоговых органах субъекта по иным основаниям. Иными словами, налогоплательщик должен становиться на учет в налоговых органах по месту нахождения объектов налогообложения налогом на игорный бизнес в каждом случае их установки, если налогоплательщик не поставлен на учет в данном налоговом органе по иному основанию. Это правило применяется и в случае, если налогоплательщик ранее уже был поставлен на учет в другом налоговом органе субъекта Российской Федерации по месту установки объектов налогообложения налогом на игорный бизнес.

Ответственность за нарушения обязанности по регистрации объектов налогообложения. Количество объектов и своевременность подачи соответствующих заявлений об изменении их количества прямо влияет на порядок исчисления налога.

За нарушение обязанностей по представлению в налоговые органы сведений об объектах налогообложения устанавливается ответственность непосредственно статьей 366 Кодекса. Включение норм об ответственности в часть вторую Кодекса противоречит общим положениям об ответственности за совершение налоговых правонарушений. Согласно статье 107 Кодекса ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главой 16 Кодекса, которой установлены виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение.

Статьей 366 Кодекса предусмотрено, что неисполнение налогоплательщиком обязанности по регистрации объектов налогообложения (неуведомление налогового органа об объектах налогообложения) влечет взыскание штрафа: трехкратная ставка налога для соответствующего объекта налогообложения, который должен был быть зарегистрирован, и шестикратная, если нарушение допущено более одного раза.

Формулировки составов правонарушений статьи 366 Кодекса не отвечают критериям определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы. Тем самым нарушается принцип равенства всех перед законом и судом, поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Кроме того, неопределенность правового содержания составов налоговых правонарушений противоречит принципам юридической ответственности.

Представляется, что установленная статьей 366 Кодекса ответственность в действительности не обусловливается характером, степенью общественной вредности, последствиями правонарушения, а также наличием вины правонарушителя.

Максимальный размер налоговой санкции предусмотрен статьей 122 Кодекса за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), совершенных умышленно, и составляет 40 процентов от неуплаченной суммы налога. Подлежащие принудительному взысканию суммы штрафов в соответствии со статьей 366 Кодекса в совокупности многократно превышают размер налогового обязательства.

Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обусловливающих индивидуализацию при применении взыскания. Подобные выводы неоднократно высказывались Конституционным Судом РФ (Постановление от 15.07.1999 N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции", Определение от 18.01.2001 N 6-О и другие).

Согласно действовавшему Закону наличие незарегистрированных объектов налогообложения могло являться основанием для отзыва лицензии.

В настоящее время снижение размера штрафа за неисполнение обязанности по регистрации объектов налогообложения возможно судебными органами с учетом положений статей 112, 114 Кодекса.

в) налоговая база, налоговый период.

Налоговая база представляет собой характеристику объекта налогообложения (статья 53 Кодекса).

Налоговая база по налогу на игорный бизнес установлена Кодексом и рассчитывается как количество объектов налогообложения. Расчет производится отдельно по каждому виду объекта налогообложения на основе данных учета налогоплательщика (статья 54 Кодекса). Такого понятия, как "налоговая база", в действовавшем Законе не содержалось.

Под налоговым периодом понимается период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (статья 55 Кодекса).

Налоговый период по налогу на игорный бизнес установлен в календарный месяц. Отчетных периодов по налогу не предусмотрено.

В связи с налоговым периодом обратим внимание на ситуацию, связанную с установлением налогового периода по налогу на игорный бизнес Федеральным законом от 12.02.2001 N 8-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О налоге на игорный бизнес". В редакции Закона, действовавшей до Федерального закона от 12.02.2001 N 8-ФЗ, налоговый период четко определен не был. При этом налоговые ставки устанавливались в расчете на год.

Согласно статье 5 Кодекса акт законодательства о налогах и сборах вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Следует учитывать, что в случае, если изменение налогового периода по налогу актом законодательства о налогах и сборах приводит, например, к возникновению обязанности представления деклараций и т.д., более того, сопровождается повышением налоговых ставок, то применение новой редакции Закона о налоге должно производиться с начала очередного налогового периода, который был установлен первоначальным текстом Закона, а не его новой редакцией.

Рядом арбитражных судов рассматривалось произведенное Федеральным законом от 12.02.2001 N 8-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О налоге на игорный бизнес" повышение налоговых ставок применительно к введенной продолжительности налогового периода в один месяц на предмет его соответствия статье 5 Кодекса.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 19.06.2002 N Ф04/2144-613/А27-2002 исходил из того, что статьей 6 Закона было установлено, что плательщики налога на игорный бизнес уплачивают его по окончании месяца. При этом в пункте 3 названной статьи определен размер налога, подлежащий уплате. Из содержания указанной статьи не усматривалось, что при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет за отчетный месяц, учитываются данные об объекте налогообложения и сумме налога за предшествующие отчетные периоды, не усматривалось и то, что налоговая база исчисляется нарастающим итогом.

С учетом понятия "налоговый период", данного в статье 55 Кодекса, налоговым периодом по налогу на игорный бизнес и до вступления в силу Федерального закона от 12.02.2001 N 8-ФЗ являлся календарный месяц.

К похожему выводу пришел ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 13.08.2001 N 6994/236.

г) ставки налога.

Кодексом установлены минимальный и максимальный размеры ставок, в пределах которых субъектами Российской Федерации устанавливаются конкретные размеры ставок. Максимальный размер превышает минимальный в пять раз.

Принятие главы 29 Кодекса было обусловлено, в том числе Определением Конституционного Суда РФ от 09.04.2002 N 69-О, которым признано неконституционным право субъектов РФ устанавливать ставки налога для игорных заведений, превышающие установленные федеральным законом минимальные размеры налоговых ставок без ограничения федеральным законом предельных размеров этих ставок.

Закон устанавливал только минимальные размеры ставок налога в год, а конкретный размер ставок для всех игорных заведений, находящихся на территории субъектов Российской Федерации, превышающих минимальный предел, определялся законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

Расширение налоговых обязательств на региональном уровне является нарушением общих принципов налогообложения и сборов. Независимо от того, каким является налог - федеральным или региональным, федеральный законодатель обязан при его установлении определить максимальную налоговую ставку. Такой вывод прямо вытекает из правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной, в частности, в Постановлении от 30 января 2001 года, согласно которой применительно к налогам субъектов Российской Федерации "законно установленными" могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов Российской Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральным законом; существенные элементы каждого регионального налога, в том числе предельная ставка, должны регулироваться федеральным законом.

Следует отметить, что до 1 января 2003 года в связи с возникшими по поводу уплаты налога на игорный бизнес правоотношениями продолжали действовать положения пункта 3 статьи 5 Закона. Иначе говоря, возврат сумм налога на игорный бизнес, уплаченных по ставкам, порядок установления которых признан неконституционным, не производится в силу особого порядка и сроков исполнения Определения от 09.04.2002 N 69-О, установленного самим Конституционным Судом (Определение Конституционного Суда РФ от 07.03.2003 N 120-О).

Согласно редакции статьи 5 Закона, вступившей в силу с 1 января 2003 года, законом субъекта Российской Федерации могли быть увеличены закрепленные минимальные размеры ставок, но не более чем в пять раз.

При этом устанавливать ставки ниже минимального предела, установленного как Законом, так и Кодексом, субъекты РФ не вправе.

Кодексом налоговые ставки установлены в рублях. В действовавшем Законе налог рассчитывался исходя из ставок, кратных минимальному размеру оплаты труда.

Если законом субъекта Российской Федерации не будет установлен конкретный размер налоговой ставки, то есть законом субъекта будет указана только дата введения налога на территории субъекта, то согласно пункту 2 статьи 369 Кодекса налог будет взиматься по минимальным ставкам. Указанное положение искусственно принижает значение законодательного регулирования на уровне субъектов Российской Федерации и в последующем может расцениваться как противоречащее первой части Кодекса, согласно которой при установлении регионального налога законодательными органами субъектов Российской Федерации должны быть определены налоговые ставки и сроки уплаты налога (статья 12 Кодекса).

Размеры ставок Кодексом увеличены. Так, минимальная ставка с 01.01.2004 составляет (в рублях):

за игровой стол - 25000, в 2003 году - 20000;

за игровой автомат - 1500, в 2003 году - 750;

за одну кассу тотализатора - 25000, в 2003 году - 20000;

за одну кассу букмекерской конторы - 25000; в 2003 году - 10000.

Право установления дифференцированных ставок субъектам Российской Федерации не предоставлено.

Кодексом не предусмотрены льготы в зависимости от количества используемых налогоплательщиком объектов налогообложения. По действовавшему Закону ставки в отношении соответствующего объекта могли понижаться на 20% при регистрации более чем 30 игровых столов, более чем 40 игровых автоматов.

В статье 12 Кодекса в части налоговых льгот закреплен следующий подход: налоговые льготы по налогам могут устанавливаться только в случае, если глава Кодекса о соответствующем налоге допускает их установление. В то же время пункт 3 статьи 56 Кодекса предусматривает, что по региональным налогам льготы могут устанавливаться как непосредственно Кодексом, так и законами субъектов Российской Федерации о налогах. Иными словами, из содержания статей 12 и 56 Кодекса нельзя сделать определенный вывод -

вправе ли субъект Российской Федерации предоставить льготы по налогу на игорный бизнес, если действующей главой 29 Кодекса такая возможность не предусмотрена.

д) порядок исчисления налога на игорный бизнес.

Налог исчисляется как произведение количества соответствующих объектов налогообложения и ставки налога.

Обращаем внимание, что игровое поле не является объектом налогообложения и формально не учитывается при расчете налоговой базы. Сколько бы ни было на игровом столе игровых полей, объект налогообложения будет один - игровой стол.

Регистрации в налоговом органе подлежит игровой стол, а не игровое поле. Но налог на игровой стол рассчитывается пропорционально имеющимся на игровом столе игровым полям.

Процедура контроля за наличием игровых полей на игровом столе в главе 29 Кодекса не прописана. Информацию о количестве игровых полей налогоплательщик сообщает в налоговой декларации. Подтвердить или опровергнуть представленные налогоплательщиком сведения налоговый орган сможет в ходе проведения налогового контроля, формами которого являются налоговые проверки, получение объяснений, осмотр помещений и другие (глава 14 Кодекса).

Налоговый период в целях исчисления налога может условно состоять из двух частей: с 1-го по 15-е, с 16-го до окончания месяца.

При этом формулировка пункта 3 статьи 370 Кодекса не позволяла однозначно определить сумму налога, подлежащую уплате в случае установки объектов налогообложения после 15-го числа месяца. Согласно Кодексу в этом случае сумма налога исчислялась как произведение общего количества объектов налогообложения (включая установленный новый объект) и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов. Это служило основанием трактовать данные положения как применение одной второй ставки не только в отношении новых объектов, но и ранее установленных (соответствующего вида).

То есть установка с 16-го числа, например, нового игрового автомата и представление в налоговый орган заявления о регистрации и изменении общего количества объектов налогообложения влекли применение 1/2 ставки ко всем автоматам, зарегистрированным налогоплательщиком.

Аналогичным образом решался вопрос с выбытием объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода (пункт 4 статьи 370 Кодекса). Кроме того, в случае установки объекта налогообложения до 15-го числа и выбытия после 15-го числа налогоплательщик вправе применять 1/2 ставки ко всем соответствующим объектам. Внесенными поправками действие льготного режима налогообложения прекращено. С 1 сентября 2004 года порядок исчисления налога при изменении в течение налогового периода количества объектов налогообложения предусматривает применение 1/2 ставки налога только в части вновь установленных с 16-го числа объектов налогообложения (соответственно 1/2 ставки только к тем объектам, которые выбыли до 15-го числа текущего налогового периода).

Часть налогоплательщиков, несмотря на наличие оснований для применения половинных налоговых ставок, по тем или иным причинам исчисляла налог по полным ставкам, а 1/2 налоговых ставок применяла исключительно к установленным (выбывшим) объектам налогообложения. В такой ситуации действия налогоплательщика привели к излишней уплате налога.

Согласно положениям статьи 78 Кодекса заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога налогоплательщиком может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

После обнаружения налогоплательщиком переплаты нужно тщательно подготовиться к подаче в налоговый орган заявления о зачете или возврате.

В первую очередь налогоплательщику следует внести исправления во все расчеты (декларации) по налогам, начиная с периода возникновения ошибки. Кроме того, должен быть доплачен налог на прибыль и соответствующие пени.

Наличие переплаты отвлекает денежные средства налогоплательщика, которыми он не может распоряжаться по своему усмотрению. Переплата по одному налогу при имеющейся недоимке по другим налогам влечет для налогоплательщика прямые потери.

Заинтересованность налогоплательщика в скорейшем рассмотрении его заявления о переплате связана с тем, что обязанность по уплате налога считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов в счет погашения имеющейся задолженности по другим налогам. После принятия такого решения на недоимку перестают начисляться пени, налоговый орган должен отменить принятые меры принудительного взыскания задолженности, а также меры обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, например решение о приостановлении операций по счетам.

Статьей 122 Кодекса установлена ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога. Размер санкции составляет 20 процентов от неуплаченных сумм налога и 40 процентов, если неуплата произошла вследствие умышленных действий. Понятие "неуплата (неполная уплата)" означает возникновение у налогоплательщика задолженности по налогу перед бюджетом (внебюджетным фондом). Если неправомерные действия не привели к возникновению задолженности, то есть соответствующие последствия в виде ущерба для бюджета не наступили, то состав правонарушения отсутствует.

Перечисленными обстоятельствами объясняется распространенная на практике рекомендация налогоплательщикам сохранять имеющуюся переплату по налогу в качестве страховки от штрафов.

По мнению автора, такой совет может быть полезен только на период проведения выездной проверки по налогу. В иных ситуациях строгое следование ему абсолютно неэффективно, поскольку приводит к необходимости наличия переплат по всем налогам. Кроме того, сумма переплаты должна быть равна заниженной сумме налога. Обнаружив переплату, налоговый орган вправе зачесть ее в счет недоимки по другим налогам, поступающим в тот же бюджет.

Более того, освобождение от ответственности возможно только при условии образования переплаты в период, предшествующий периоду совершения правонарушения. Учитывая, что проверкой могут быть охвачены три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествующие году проведения проверки, то гарантия освобождения от ответственности будет наличествовать только при образовании переплаты в самый отдаленный от года проведения проверки год. Это, в свою очередь, может повлечь пропуск налогоплательщиком трехлетнего срока подачи заявления на проведение зачета излишне уплаченной суммы.

Заявление о возврате излишне уплаченных налоговых платежей может быть подано в течение трех лет со дня, когда произошла излишняя уплата. Таким же сроком следует руководствоваться для подачи заявления о зачете излишне уплаченных платежей. При пропуске данного срока лицо может обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства. Согласно Определению Конституционного Суда РФ от 21.06.2001 N 173-О в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - три года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (статьи 196, 200 Гражданского кодекса РФ).

Но следует обратить внимание, что Кодексом установлена обязательность досудебного порядка урегулирования вопроса зачета (возврата) излишне уплаченных (взысканных) платежей.

Налогоплательщик вправе обратиться с иском в суд только в случаях, если он получил отказ в проведении процедуры зачета (возврата) либо соответствующее заявление налогоплательщика не было рассмотрено налоговым органом в установленные Кодексом сроки (пункт 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5).

е) представление налоговой декларации и сроки уплаты налог на игорный бизнес в бюджет.

С учетом поправок, внесенных в статью 366 Кодекса о месте регистрации объектов налогообложения, изменен порядок представления налогоплательщиком налоговой декларации.

С 2005 года декларация по налогу на игорный бизнес представляется налогоплательщиком не по месту его учета в качестве налогоплательщика, а в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения.

Срок представления декларации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Временной разрыв, который может повлечь нарушение прав и законных интересов налогоплательщиков, устранен с помощью поправок к Кодексу, предусматривающих утверждение деклараций и инструкций по налогам Минфином России.

Форма декларации по налогу на игорный бизнес является единой на всей территории страны.

Отметим, что в главе 29 Кодекса не упоминается об инструкции по заполнению налоговой декларации.

Распространенными являются случаи введения в действие новой формы декларации или расчета после начала срока их представления. Например, декларацию по итогам февраля нужно сдать до 20 марта, при этом в начале марта выходит новая форма. В таком случае налогоплательщики, сдавшие декларацию по "старой" форме до вступления в силу новой формы, исполнили свою обязанность надлежащим образом. Требование к ним повторно представить декларацию уже по новой форме неправомерно.

Первоначальная форма декларации по налогу на игорный бизнес и Инструкция по ее заполнению были утверждены Приказом МНС России от 26.12.2003 N БГ-3-22/719.

Статьей 80 Кодекса предусмотрены следующие варианты сдачи налогоплательщиком декларации: лично;

через представителя (законного или уполномоченного в соответствии с главой 4 Кодекса);

по почте с описью вложения;

по телекоммуникационным каналам связи.

Обращайте внимание на положения статьи 6.1 Кодекса о порядке исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах. Если последний день срока приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Налогоплательщик вправе заверить копию представляемой декларации подписью работника налогового органа с указанием даты ее представления.

При отправке декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

В случае использования бланка неустановленной формы декларация налоговыми органами не принимается.

Налогоплательщик может обнаружить, что в представленной декларации не полностью отражены необходимые сведения, допущены ошибки при исчислении налоговой базы, применении налоговой ставки. Внесение изменений производится путем представления новой декларации за соответствующий прошлый налоговый период. В ней отражаются обязательства с учетом внесенных изменений.

При этом на титульном листе указывается, что такая декларация носит корректирующий характер. Так, в случае представления уточненной декларации указывается 3/1 - это означает первую по счету корректирующую декларацию (возможно, что у налогоплательщика возникнет необходимость неоднократного представления уточненных деклараций).

Указанная налоговая декларация представляется в налоговый орган на бланке формы, действующей в налоговом периоде, за который производится перерасчет налоговых обязательств.

В случае невозможности определения налогоплательщиком конкретного периода, к которому относятся обнаруженные им в текущем отчетном (налоговом) периоде ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, налогоплательщик корректирует налоговые обязательства отчетного (налогового) периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Если налогоплательщиком уплачен недостающий в результате допущенных ошибок налог и пени, а корректирующая декларация представлена после срока подачи декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик может быть освобожден от ответственности за неуплату налога. Но для этого необходимо совершить вышеназванные действия до момента получения от налогового органа требования об уплате заниженной суммы налога или решения о проведении выездной налоговой проверки.

Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию обусловлена не наличием суммы налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков налога. То есть представлению подлежит и так называемая нулевая декларация.

Таким образом, налогоплательщик обязан представлять налоговые декларации в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). За нарушение обязанности по представлению декларации налогоплательщик привлекается к ответственности на основании статьи 119 Кодекса.

Непредставление налоговой декларации в установленный срок влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате на основе декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня установленного срока ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 рублей.

Если декларация не представлена в течение 180 дней со дня установленного срока, то размер штрафа составляет 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе декларации, плюс 10% за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Срок подачи декларации и срок уплаты налога устанавливается как не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Установление срока уплаты регионального налога непосредственно Кодексом может расцениваться как мера, ограничивающая компетенцию субъектов Российской Федерации в вопросах налогообложения.

Действовавшим Законом представление расчета сумм налога и уплата налога, с одной стороны, были разграничены во времени, а с другой - уплата налога ставилась в зависимость от срока представления расчета, что создавало путаницу. Расчет сдавался не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим. Уплата производилась в течение пяти дней со дня представления расчета (предельный срок - 25 число месяца, следующего за отчетным).

Из положений статей 365 и 366 Кодекса о налогоплательщиках и регистрации объектов налогообложения следовало, что налог уплачивается по месту нахождения организации и месту жительства индивидуального предпринимателя. Это приводило к уплате налога в бюджет одного субъекта Российской Федерации по результатам деятельности налогоплательщика в сфере игорного бизнеса на территории других субъектов Российской Федерации.

Налоговыми органами разъяснялось, что осуществление организацией деятельности в сфере игорного бизнеса вне места своего нахождения приводит к образованию обособленного подразделения. Из этого делался вывод об уплате налога как по месту нахождения организации, так и по месту нахождения обособленного подразделения организации.

Налог надлежало уплачивать по ставкам, действовавшим в соответствующих субъектах Российской Федерации (письмо МНС России от 16.01.2004 N 22-1-15/47-Б583, УМНС России по г. Москве от 18.02.2004 N 23-10/5/10109).

Уплата налога индивидуальным предпринимателем производилась по ставкам, установленным субъектом Российской Федерации по месту жительства индивидуального предпринимателя вне зависимости от наличия у предпринимателя объектов налогообложения, расположенных на территории других субъектов Российской Федерации.

Поправками в статью 371 Кодекса уточнено место уплаты налога.

С 2005 года налогоплательщики, включая индивидуальных предпринимателей, должны уплачивать налог по месту регистрации объектов налогообложения.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту регистрации объектов, определяется пропорционально количеству объектов, зарегистрированных на соответствующей территории. Непосредственно в Кодексе данное положение не закреплено. Вместе с тем, поскольку с 2004 года налог на игорный бизнес относится к региональным налогам, порядок его уплаты может быть конкретизирован законами субъектов Российской Федерации.

В Кодекс, в отличие от Закона, не включены положения о зачислении (распределении) сумм, поступающих от налога. Соответствующие нормы составляют предмет бюджетного законодательства.

**Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс РФ
2. <http://wiki.klerk.ru>
3. http://www.vzfeiinfo.ru