

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ИСТОЧНИКА УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

С.А. Иванова, Е.А. Кириченко

ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов

Рецензент О.В. Воронкова

Ключевые слова и фразы: источник уплаты; классификация налогов.

Аннотация: Проводится критическое рассмотрение существующих классификаций налогов по источникам уплаты и предлагается уточненный вариант такой классификации, в котором учитываются как требования нормативных документов, так и сложившийся опыт практической работы.

Государство взимает налоги методами, которые основаны на сопротивлении этим методам.

Полноценное функционирование налогообложения возможно при реализации принципа справедливости, базирующегося на свободе предпринимательства, равенстве всех налогоплательщиков в сфере налогообложения. Отношения в этой сфере имеют государственно-властную форму проявления и выполняют перераспределение стоимости совокупного общественного продукта и целенаправленное формирование на этой основе доходов государства в соответствии с общественными потребностями.

Императивность характера налогообложения обуславливает его функционирование на основе принудительных методов, которые классифицируются на административные и экономико-правовые методы.

Экономико-правовые методы – это установление определенного перечня состава затрат, в том числе принимаемых при налогообложении прибыли предприятий и организаций, определение источника уплаты каждого конкретного налога, установление правил по формированию резервных фондов (до и после налогообложения) и т.п.

Таким образом, государство определяет «правила игры», устанавливает форму и принципы, которым нужно следовать в поведении. «То есть устанавливает категорично-гипотетический императив для всех юридических лиц и любого члена общества. Быть или не быть предприятию, работать или не работать – решают сами учредители, сам предприниматель. Однако решив работать, необходимо безусловно выполнять эти «правила игры», устанавливаемые государством. Поэтому для предприятия или лю-

Иванова С.А. – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Менеджмент организации» ТамбГТУ; Кириченко Е.А. – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ТамбГТУ, г. Тамбов.

бого члена общества об императивности в данном случае следует говорить в экономико-правовом аспекте» [1]. Но хозяйствующие субъекты, которые являются налогоплательщиками, довольно часто следуют не нормативным требованиям, а установившимся традициям.

Исходя из этого, особое значение приобретает классификация налогов и сборов по источнику уплаты (по источнику обложения).

В России традиционно выделяют следующие виды налогов [2–6]:

- относимые на выручку;
- включаемые в затраты;
- относимые на финансовый результат (прибыль или убыток);
- уплачиваемые из налогооблагаемой прибыли.

Однако дальше указания на существование таких групп классификации и фрагментарными ссылками на то, какой налог к какой группе относится, авторы большинства учебников по налогам и налогообложению не идут, не раскрывают суть вопроса. Таким образом, ввод этой классификации не сопровождается раскрытием точного содержания классификационных групп. Отсутствуют конкретные признаки, в соответствии с которыми следовало бы отнести тот или иной налог к одной из указанных групп.

Как известно, под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств [7]. Для физических лиц источник уплаты налогов и сборов не вызывает толкований и дискуссий. Им является по всем налогам и сборам с физических лиц индивидуальный совокупный доход физического лица или его семьи.

Другое дело определение источника уплаты налогов и сборов для юридического лица.

Денежные средства и иное имущество, принадлежащее организации формируются либо за счет вкладов в капитал, либо за счет доходов. Таким образом, источник уплаты любого налога – это доход налогоплательщика, а в исключительных случаях – капитал. Аналогичное мнение высказывал А. Соколов [8]. Если, в конечном счете, источник уплаты налогов един, то, как можно обозначить классификационный признак в этом случае?

Некоторые авторы [9, 10] считают, что следует воспользоваться подходами, заложенными в системе налогового и бухгалтерского учета.

Таким образом, обсуждая классификацию налогов России по источнику обложения, необходимо отметить, что она относится исключительно к налогам, уплачиваемым юридическими лицами. На наш взгляд, сегодня нельзя сказать об однозначном способе отнесения тех или иных налогов и сборов на определенный источник уплаты как с точки зрения теории и практики, так и с точки зрения закрепления этих источников в законодательной базе.

Приведение налогов в определенную систему приобретает важное управленческое значение, если классификация налогов будет осуществлена по определенным оптимальным критериям, признакам и особым свойствам.

Как писал А. Соколов [8], задача классификации налогов должна заключаться в том, чтобы отыскать такой принцип группировки разнообразных налоговых форм, который проистекал бы из различия в самой природе налогов и связанного с этим различия в их организации.

Практическое значение классификации налогов – определенная гарантия единого унифицированного подхода к одним и тем же вопросам, уменьшение количества споров, облегчение налогового контроля.

Особо важна классификация, призванная свести безграничное многообразие фактов и явлений к конечному числу определенных групп, при изучении определенной дисциплины. Но классификация должна быть правильной, иначе будет усвоена искаженная, неполная информация, что неизбежно приведет к проблемам в работе будущего специалиста. Упрощенные, неактуальные классификации обедняют представления студентов при изучении вопросов налогообложения, что недопустимо в учебных пособиях. Критерии оценки существенности или несущественности признаков, положенных в основу классификации налогов, показаны на рис. 1.

Классификация налогов по трем группам для целей налогового учета заложена в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»:

- налоги, которые перелгаются на покупателя (НДС, акцизы) (ст. 248);
- налоги, которые входят в состав прочих расходов (ст. 264), связанные с производством и реализацией. Эти налоги подразделяются на прямые (ЕСН) и косвенные расходы (деление зависит от учетной политики налогоплательщика);
- налоги, которые в целях исчисления налога на прибыль в расчет не принимаются (ст. 270). Как известно, конкретного перечня налогов и сборов, относимых на расходы, в ст. 164 не дается, да это и невозможно сделать.

В бухгалтерском учете теоретически возможны следующие варианты начисления налога:

- включение в стоимость приобретаемых (создаваемых) активов;
- включение в себестоимость продукции, работ, услуг;



Рис. 1. Критерии оценки обоснованности классификации налогов

- включение в состав прочих расходов;
- начисление за счет налогооблагаемой прибыли;
- начисление за счет расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Налог может быть включен в стоимость актива только до момента принятия этого актива к учету [11, 12]. Например, если организация ведет строительство хозяйственным способом объекта непроизводственного назначения, то тогда при вводе указанного объекта в эксплуатацию, будет начислен НДС и включен в первоначальную стоимость объекта.

Если налог включается в себестоимость продукции, то это означает, что сумма начисленного налога в конце отчетного периода будет распределяться между незавершенным производством, остатками готовой продукции на складе и расходами, принимаемыми в расчет при определении прибыли от реализации продукции. Часть сумм таких налогов может временно задержаться на счетах учета материально-производственных запасов, расходов будущих периодов или вложений во внеоборотные активы.

Соответственно суммы начисленных налогов будут отражены в балансе по статьям активов и в отчете о прибылях и убытках в составе показателя себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) и прочих расходов.

Если налог уменьшает финансовый результат, то суммы начисленного налога будут отражены в отчете о прибылях и убытках по статье прочие расходы, а показатели баланса будут не затронуты.

Деление на налоги, уплачиваемые за счет себестоимости или за счет финансового результата, было вызвано определенными обстоятельствами:

- во-первых, в нормативных документах, регулирующих расчеты по налогу на прибыль (до 01.01.02) и НДС (до 01.01.1999) содержались правила относительно определения выручки (дохода) при продаже товаров (работ, услуг) ниже себестоимости. Естественно, требовалось достаточно точно указать, какие расходы следует включать в себестоимость, а какие нет. После ввода в действие части первой НК РФ, критерий себестоимости заменен на критерий рыночных цен;

- во-вторых, при расчете суммы налога на имущество в среднегодовую стоимость имущества включались не только основные средства, но и запасы сырья и материалов, остатки в незавершенном производстве и готовой продукции. Поэтому требовалось, сначала определить стоимость этих запасов, а потом от этой стоимости рассчитывать налог на имущество.

Налог, начисляемый за счет налогооблагаемой прибыли также будет отражен во второй форме, однако из-за различий подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, в балансе появляются такие показатели, как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые платежи.

Согласно ПБУ 9/99 [13] налоги, «включаемые в цену продукции (работ, услуг)», доходом не являются и, следовательно, не отражаются в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Организация-плательщик выделяет этот налог из состава поступлений от покупателей и передает (уплачивает) в бюджет.

Налог, уплачиваемый за счет чистой прибыли, может отражаться в отчете о прибылях и убытках в составе расходов, но он не влияет на величину налогооблагаемой прибыли.

Распределение налогов по источникам уплаты можно изобразить схемой, представленной на рис. 2.

В настоящее время грань между расходами по обычной деятельности, то есть то, что традиционно обозначается как себестоимость, и прочими расходами, весьма размыта. Организации самостоятельно решают, что они будут относить к обычной деятельности, а что к прочей деятельности, и закрепляют свое решение в учетной политике.

Рассмотрим на отдельных примерах разнообразие вариантов начисления некоторых налогов.

Базой для начисления ЕСН являются выплаты в пользу работников. Расходы на оплату труда могут включаться в расходы по обычной деятельности (себестоимость) или в прочие расходы. Так как ЕСН тесным и непосредственным образом связан с расходами на оплату труда, то по установившейся традиции сумма налога относится на тот же счет, что и сумма оплаты за труд.

Следовательно, ЕСН относится не только на себестоимость продукции, но может включаться и в прочие расходы, уменьшающие финансовый результат, и приводить к увеличению стоимости внеоборотных активов.

Базой для начисления земельного налога является кадастровая стоимость земельного участка, причем для изъятия налога неважно, как используется участок, принадлежащий организации (кроме тех случаев, когда возникает право на льготу), и используется ли он вообще.

В [14] указано, что сумма налога отражается по дебету счетов затрат на производство продукции (работ, услуг) и расходов, не связанных с производством. Предположим, что организация не ведет деятельность, или, например, земельный участок сам по себе или вместе с расположенной на нем недвижимостью, передан в аренду. Тогда суммы земельного налога будут отнесены на прочие расходы и приведут к уменьшению финансового результата.

Если же на земельном участке организация ведет строительство, то земельный налог, начисленный в этот период, может быть отнесен на увеличение первоначальной стоимости создаваемого объекта.

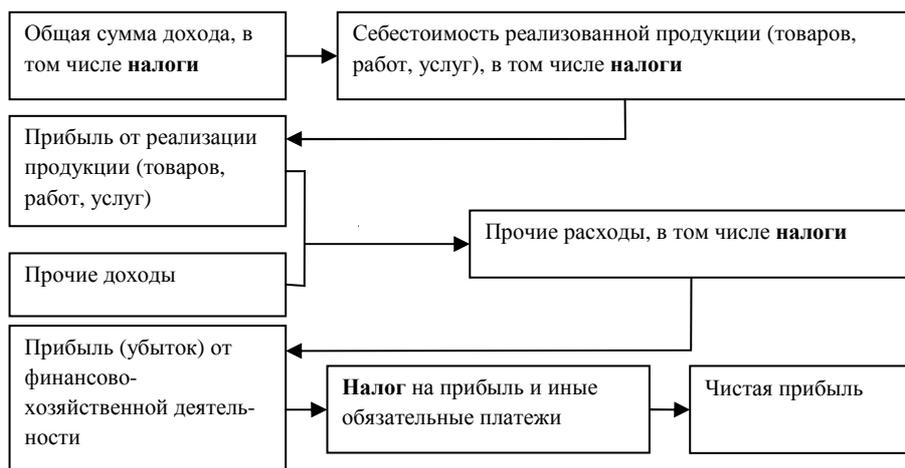


Рис. 2. Распределение налогов по источникам уплаты

Сумма транспортного налога зависит только от мощности двигателя транспортного средства, и налог следует платить и в том случае, если деятельность не ведется. Транспортное средство может быть передано в аренду, плательщиком налога остается владелец транспорта, в этом случае сумма налога относится на прочие расходы.

Налог на имущество организаций – это единственный налог в настоящее время, при расчете которого целиком и полностью полагаются на данные бухгалтерского учета. Этот налог часто продолжают по привычке причислять к налогам, которые уплачиваются за счет уменьшения финансового результата. Однако нет ни одного нормативного документа, который мешал бы включать сумму налога на имущество в себестоимость. Напротив, в [15] сказано следующее: «В соответствии с ПБУ «Расходы организации» 10/99, расходы организации, связанные с изготовлением продукции и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг, являются расходами по обычным видам деятельности. Исходя из этого считаем, что суммы налога на имущество, уплаченные (подлежащие уплате) организацией, формируют ее расходы по обычным видам деятельности».

Мы полагаем нецелесообразным сохранять деление налогов на уплачиваемые за счет себестоимости и уплачиваемые за счет уменьшения финансового результата, так как один и тот же налог может быть с равным основанием отнесен и в первую, и во вторую группу.

НДС обычно уплачивается за счет выручки от реализации продукции (работ, услуг). Так как и в [7], и в [13] указывается, что НДС, предъявляемый покупателям, в состав доходов не включается, то некоторые счетные работники считают допустимым начислять НДС как часть дебиторской задолженности покупателей.

Например, И.Ю. Никонova отмечает: «...некоторые считают, что суммы, отчисленные из выручки в бюджет (НДС, акцизы, экспортные пошлины), не являются доходами предприятия, в связи с чем, информацию по ним можно отразить отдельно от доходов от обычных видов деятельности» [16].

Но в этом случае возникает иллюзия, что именно покупатель обязан заплатить НДС в бюджет, в то время как по закону плательщиком является продавец товаров, работ, услуг.

Напротив, если организация получила аванс в счет будущей поставки товаров, работ, услуг НДС относится на счет расчетов с покупателями и заказчиками. Необходимо отметить, что сумма налога, начисленная таким образом, вовсе не уменьшает обязательства продавца перед покупателем, который перечислил аванс.

Учет НДС значительно усложняет то обстоятельство, что кроме операций по начислению налога, требуется отражать в учете операции по восстановлению налога.

В ст. 146 НК РФ перечислены операции, при выполнении которых дебиторская задолженность не возникает, но налог должен быть начислен.

Если, например, в отчетном периоде у организации была единственная операция по безвозмездной передаче имущества, то налог будет начислен за счет прочих расходов и фактически уплачен за счет средств организации.

Налог на прибыль фактически должен рассчитываться дважды – в системе налогового учета и в системе бухгалтерского учета.

Таблица 1

Способы отражения в учете некоторых видов налогов

Вид налога \ Способ учета	Увеличение стоимости актива	Себестоимость (расходы на производство и реализацию продукции, работ, услуг)	Финансовый результат	Включение в цену реализуемой продукции, товаров, работ, услуг, имущественных прав	За счет налогооблагаемой прибыли	За счет расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли
Налог на прибыль					+	
ЕСН	+	+	+			
НДС, начисляемый при реализации			+	+		
НДС, начисляемый по ст. 146 НК или восстанавливаемый (ст. 170 НК)	+		+			
Транспортный налог		+	+			
Налог на имущество организаций		+	+			
Налог на землю	+	+	+			
Платежи за сверхнормативное загрязнение			+			+

В системе налогового учета используется прямой способ расчета, то есть определяется сумма доходов, подлежащих обложению, эта сумма уменьшается на величину расходов в соответствии со статьями Налогового кодекса [7], а разница и является налогооблагаемой прибылью.

В системе бухгалтерского учета вначале определяют условный расход по налогу на прибыль, а затем эту величину корректируют в зависимости от изменения показателей отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, а также на величину постоянной разницы.

В заключение мы попытались обобщить многообразие отнесения налогов на источники их уплаты в табл. 1.

Список литературы

1. Иваницкий, В.П. О зарождении финансов и их императивности / В.П. Иваницкий, С.Г. Привалова // Журнал экономической теории. – 2007. – № 3. – С. 56–68.
2. Налоги и налогообложение / А.М. Лозовой, Э.А. Челнышева. – Ростов н/Д : Феникс, 2006. – 285 с.
3. Налоговая система / под ред. Г.Б. Поляка. – М. : Юнити-Дана ; Закон и право, 2006. – 415 с.
4. Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник / В.Г. Пансков. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 464 с.
5. Налоги : учеб. пособие / под ред. Д.Г. Черника. – М. : Юнити-Дана, 2003. – 430 с.

6. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / под ред. Б.Х. Алиева. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 416 с.
7. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/online/base/?req=find&text>, свободный.
8. Соколов, А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М. : Юр-ИнфоР-Право, 2003. – 506 с.
9. Брызгалин, А.В. Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса / А.В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 2000. – №9. – С. 19–23.
10. Парыгина, В.А. Налоговое право Российской Федерации / В.А. Парыгина, А.А. Тадеев. – Ростов н/Д : Феникс, 2002. – 480 с.
11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 : приказ Минфина РФ от 9 марта 2001 года № 44н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pbu_5.pdf, свободный.
12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (с изм. и доп.) : приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 года № 26н. – Режим доступа : http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pbu_6.pdf, свободный.
13. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (с изм. и доп.) : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 года № 32н. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pbu_9.pdf, свободный.
14. Инструкция Минфина РФ, Роскомзема и Госналогслужбы РФ от 17 апреля 1992 года № 21, 2-10-1/1020,11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.consultant.ru/doc5856>, свободный.
15. Письмо Минфина от 5.10.2005 г. № 07-05-12/10 «О бухгалтерском учете налога на имущество» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravdeka.ru/pst/914/456501.html>, свободный.
16. Никонова, И.Ю. Формирование информации о доходах, расходах и финансовых результатах / И.Ю. Никонова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 11. – С. 75–76.

Assessment of the Source of Payment of Taxes and Collections

S.A. Ivanova, E.A. Kirichenko

Tambov State Technical University, Tambov

Key words and phrases: the source of payment; taxes.

Abstract: The paper studies the existing classifications of taxes by the source of payment and offers a more accurate version of such a classification which takes into account both the requirements of normative legal documents and the previous practical experience.

© С.А. Иванова, Е.А. Кириченко, 2008