

МВД России
Санкт-Петербургский университет

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Санкт-Петербург
2023

УДК 336.22
ББК 65.261.411.15
Н64

Н64 Налоги и налогообложение : учебное пособие / Г. В. Гюев, М. В. Коледов, М. И. Комаров [и др.]. — Санкт-Петербург: СПбУ МВД России, 2023. — 404 с.

Авторский коллектив:

Гюев Г. В., д-р экон. наук, доц. (введен., гл. 3, 8);
Коледов М. В., канд. воен. наук, доц. (гл. 12);
Комаров М. И., канд. экон. наук, доц. (закл., гл. 9);
Кузин Н. Н., канд. техн. наук, доц. (гл. 1, 2, 10, 13);
Шумилин О. В., канд. экон. наук, доц. (гл. 4–7, 11)

ISBN 978-5-91837-682-9

В учебном пособии представлен систематизированный учебный материал, охватывающий область налогов и налогообложения в Российской Федерации. Раскрыты сущность, экономическое содержание, классификация и функции налогов и сборов в Российской Федерации. Представлены законодательные и содержательные основы: структура, принципы построения, виды налогов и полномочия органов государственной власти в области налогообложения. Рассмотрена ответственность налогоплательщика за нарушения налогового законодательства.

Предназначено для курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России, обучающихся по специальности 38.05.01 — Экономическая безопасность.

УДК 351.741
ББК 67.401.213

Рецензенты:

Ермолина М. А., кандидат экономических наук, доцент
(УОТО тыла ГУ МВД России по Санкт-Петербургу и Ленинградской области);
Калинина Н. Н., кандидат экономических наук, доцент
(Краснодарский университет МВД России)

ISBN 978-5-91837-682-9

© Санкт-Петербургский университет
МВД России, 2023

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	6
Глава 1. Социально-экономическая сущность налогов.....	8
1.1. Сущность и понятие налога	8
1.2. Функции налогов как отражение их экономической сущности	12
1.3. Классификация налогов	25
Глава 2. Организация налоговой системы Российской Федерации	30
2.1. Налоговая система государства.....	30
2.2. Сущность и значение налоговой политики.....	31
2.3. Принципы налогообложения в России	38
Глава 3. Налоговое администрирование в российской налоговой системе	48
3.1. Налоговое администрирование как система управления налогами	48
3.2. Налоговое планирование на макроуровне.....	54
3.3. Ответственность за нарушение налогового законодательства	64
Глава 4. Налог на добавленную стоимость	76
4.1. Место НДС в общей системе налогов	76
4.2. Экономическая сущность НДС и методы определения НДС	77
4.3. Порядок исчисления и уплаты НДС	79
4.4. Налогоплательщики (ст. 143 НК РФ) и объект налогообложения	82
4.5. Налоговая база и порядок ее определения. Налоговые агенты.....	89
4.6. Ставки налога на добавленную стоимость.....	96
4.7. Льготы и налоговые вычеты	99
4.8. Счёт-фактура, её значение при определении налога на добавленную стоимость	106
Глава 5. Акцизы	108
5.1. Правовое регулирование и экономическая природа акцизов.....	109
5.2. Налогоплательщики акциза. Подакцизные товары	110
5.3. Объект налогообложения акцизами. Операции, освобождаемые от обложения акцизами.....	112
5.4. Особенности обложения акцизами операций по ввозу подакцизных товаров на территорию РФ	114
5.5. Особенности обложения акцизами алкогольной продукции	116
5.6. Налоговая база. Налоговый период	118
5.7. Налоговые ставки по акцизам.....	121
5.8. Авансовый платеж акциза. Порядок и сроки уплаты акциза	124
5.9. Налоговые вычеты	125

Глава 6. Налог на доходы физических лиц	132
6.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения. Доходы, облагаемые НДФЛ. Доходы, не подлежащие налогообложению	132
6.2. Налоговая база. Налоговый период	135
6.3. Некоторые особенности исчисления НДФЛ.....	137
6.4. Налоговые вычеты	138
6.5. Дата фактического получения дохода. Налоговые ставки. Дата фактического получения дохода (ст. 223 НК РФ).....	153
6.6. Порядок исчисления и уплаты налога	157
6.7. Порядок взыскания и возврата налога. Устранение двойного налогообложения	159
Глава 7. Платежи во внебюджетные фонды	164
7.1. Социально-экономическое значение внебюджетных фондов. Система внебюджетных фондов	164
7.2. Плательщики страховых взносов. Объект обложения страховыми взносами. База для исчисления страховых взносов	168
7.3. Виды страховых взносов.....	172
7.4. Договоры ГПХ: страховые взносы.....	172
7.5. Тарифы страховых взносов.....	173
7.6. Отчетность по страховым взносам.....	175
7.7. Страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	176
Глава 8. Платежи за пользование природными ресурсами.....	178
8.1. Экономическая сущность и назначение платежей и отчислений за пользование природными ресурсами	178
8.2. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	181
8.3. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.....	190
8.4. Водный налог	199
8.5. Сбор за пользование объектами животного мира	204
8.6. Регулярные платежи за пользование недрами	206
8.7. Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов	210
Глава 9. Государственная и таможенная пошлина.....	216
9.1. Общие понятия государственной пошлины: плательщики, налоговая база, налоговые ставки	217
9.2. Льготы при оплате государственной пошлины	221

9.3. Порядок возврата или зачета государственной пошлины	237
9.4. Таможенная стоимость товара, порядок и методы ее определения	242
9.5. Определение страны происхождения товаров для таможенных целей. Сертификат о происхождении товара.....	246
9.6. Льготы по уплате таможенных пошлин (тарифные льготы).....	256
Глава 10. Налог на прибыль	260
10.1. Плательщики налога, объект обложения налогом на прибыль. Определение налоговой базы	260
10.2. Налоговые ставки.....	269
10.3. Налоговая база по налогу на прибыль	272
10.4. Особые условия расчёта налога для отдельных видов деятельности	275
10.5. Налоговый период. Отчетный период	286
10.6. Перенос убытков на будущее	289
10.7. Налоговая декларация. Сроки уплаты налога и авансовых платежей	290
10.8. Налоговый учет	291
Глава 11. Региональные налоги и сборы.....	298
11.1. Налог на имущество организаций	299
11.2. Транспортный налог	306
11.3. Налог на игорный бизнес	321
Глава 12. Специальные налоговые режимы	328
12.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	329
12.2. Упрощенная система налогообложения	331
12.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	338
12.4. Патентная система налогообложения.....	345
12.5. Налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента)	354
12.6. Автоматизированная упрощенная система налогообложения.....	357
Глава 13. Местные налоги.....	362
13.1. Налог на имущество физических лиц	362
13.2. Земельный налог и его роль.....	376
13.3. Торговые сборы.....	395
Заключение	398
Список рекомендуемых источников	399

ВВЕДЕНИЕ

Налоги и налогообложение являются одним из наиболее интенсивно развивающихся институтов государственного управления в Российской Федерации. На фоне происходящих в мире глубоких экономических преобразований и санкционного давления со стороны недружественных стран система налогообложения должна повышать свою адаптивность и своевременно реагировать на вызовы внешней среды. Вовлекая в систему налогов и сборов новые виды налоговых платежей, институт налогообложения способствует появлению более совершенных инструментов, которые позволяют в современных условиях обеспечить правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, пеней, штрафов, процентов в бюджеты различных уровней. В настоящее время система налогообложения в Российской Федерации представлена всеми необходимыми видами прямых и косвенных налогов и разграничивается по их принадлежности на федеральные, региональные и местные налоги.

Налогообложение является весьма востребованной деятельностью со стороны многих институтов государства, а также бюджетных учреждений и организаций, ведущих предпринимательскую деятельность, как резидентов, так и нерезидентов на основе правового режима имущества. Организационно-правовые формы организаций, установленные нормативными правовыми актами, отражающими порядок и правила налогов и сборов, способствуют правильному и своевременному проведению мероприятий по формированию бюджетов разных уровней. Эти правила отражены в виде соответствующих норм в Налоговом Кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ) и являются обязательными для исполнения физическими и юридическими лицами в зависимости от вида той законной деятельности, которую они ведут на праве собственности, оперативного управления или хозяйственного ведения.

Цель учебного пособия — формирование теоретических знаний о роли и месте налогов и налогообложения в системе государственного управления Российской Федерации, а также о видах налогов, налоговых баз, налоговых ставок и их исчисления с учётом льгот и предпочтений налогоплательщиков.

Для достижения указанной цели сформулированы следующие задачи:

- ознакомление с сущностью налогов и налогообложения, его функциями, классификацией, нормативной базой регулирования;
- получение основных теоретических знаний о сущности налогов и сборов, их классификации по различным критериям, деятельности соответствующих налоговых агентов и т. д.;
- раскрытие способов исчисления налогов по соответствующим адвалорным, специфическим и комбинированным ставкам согласно отчётным и налоговым периодам;
- формирование навыков по определению соответствующих налоговых баз и уплате взносов и окончательных платежей по соответствующим отчётным и налоговым периодам;
- развитие способностей самостоятельного анализа по выбору возможности применения различных специальных налоговых режимов;
- информирование о существующих проблемах в системе налогов и сборов Российской Федерации.

ГЛАВА 1

СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ

Учебные вопросы:

- 1.1. Сущность и понятие налога.
- 1.2. Функции налогов как отражение их экономической сущности.
- 1.3. Классификация налогов.

1.1. Сущность и понятие налога

Формирование финансовой системы и ее составной части — налоговой системы — неразрывно связано с эволюцией общества, с изменением форм государственного устройства. Возникновение налогов как экономического явления обусловлено становлением товарного производства, разделением общества на классы и формированием государственных институтов, которым требовались средства для осуществления своих функций, в том числе на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. В новое и новейшее время значение налогообложения неуклонно усиливалось: развивающиеся национальные капиталистические общества требовали постоянного увеличения ассигнований на проведение экспансионистской политики и экономических и социальных реформ.

Налоги являются основным источником формирования бюджета. Они представляют собой часть валового внутреннего продукта (далее — ВВП), создаваемого в процессе производства и обращения при помощи человеческого труда, капиталов и природных ресурсов. Многие современные государства (в их числе и Россия) обладают незначительной собственностью на средства производства, поэтому формирование их бюджета происходит за счет отчуждения средств других участников производственного процесса. Изъятие в пользу общества определенной доли валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса составляет сущность налога. Подобные отчисления производятся главными участниками экономического процес-

са: физическими лицами, получающими доход; юридическими лицами (хозяйствующими субъектами).

За счет налоговых поступлений, сборов, пошлин и других установленных платежей формируются финансовые ресурсы общества. Аккумулируя посредством налогов денежные средства, государственные институты получают возможность контролировать темпы развития отдельных отраслей народного хозяйства, проводить самостоятельную политику в сфере капиталовложений, влиять на платежеспособность основной массы населения. Следовательно, экономическое содержание налога на макроэкономическом уровне — это доля произведенного валового внутреннего продукта, перераспределяемого государством в целях реализации своих функций, а на микроэкономическом — это принудительно отчуждаемая часть дохода, полученного субъектами хозяйствования и физическими лицами при осуществлении своей деятельности.

В науке утвердилась позиция, согласно которой налог выступает как своего рода оплата услуг управленческого аппарата и отдельных общественно значимых служб: налог — это форма, которую приобретают затраты на производство разнообразных общественных благ, поставляемых государством своим гражданам. Таким образом, налогоплательщику обеспечиваются условия для реализации стоящих перед ним финансово-хозяйственных задач, а государство, взимая за это налоги, наполняет бюджет.

К настоящему моменту в большинстве стран мира преобладает смешанная экономика, в которой действие рыночных механизмов дополняется государственным управлением. С точки зрения теории оправданием вмешательства властных институтов в процесс внутреннего регулирования производственно-коммерческой сферы являются ситуации, когда рынок не в состоянии самостоятельно решить все проблемы (производство общественных благ, социальные вопросы, макроэкономическая стабильность, развитие научно-технического прогресса, экологическое равновесие). Для осуществления своей деятельности государству, как и любому субъекту экономики, необходимы средства, основным источником которых в данном случае выступают налоги.

В идеале схема финансовых взаимоотношений между хозяйствующим субъектом и государством должна быть замкнутой: первый платит налоги, а второй предоставляет на эту сумму товары и услуги,

называемые общественными благами. В реальности это невозможно, так как на государство возложена не только экономическая функция, непосредственно касающаяся деятельности каждого предприятия, но и общенациональная, которая воздействует на плательщика налога лишь опосредованно, через социальную среду (рис. 1).

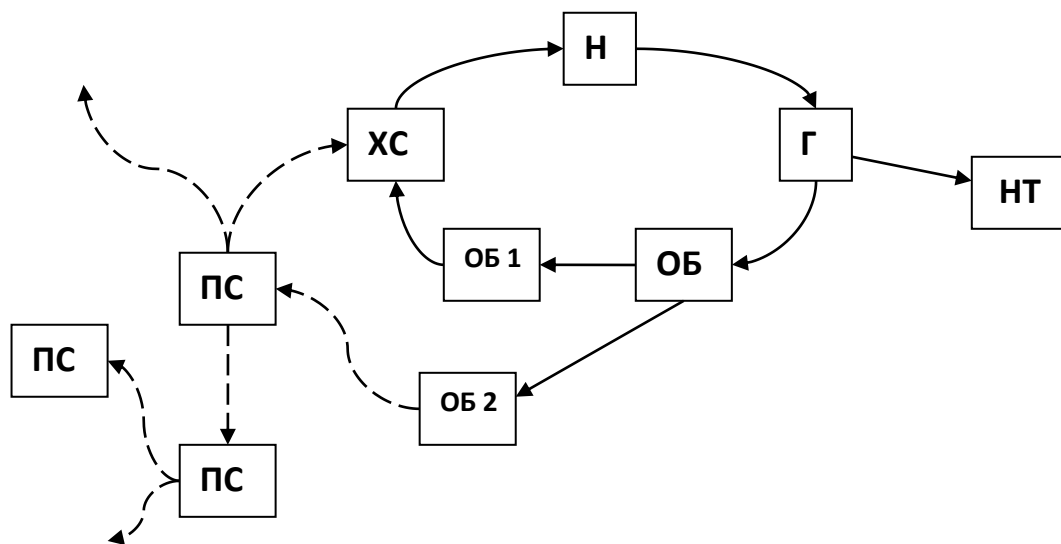


Рис. 1. Налоговые отношения между хозяйствующим субъектом и государством

Условные обозначения: ХС — хозяйствующий субъект; Н — совокупность налогов, уплачиваемых в бюджет государства; Г — государство; ОБ — совокупность общественных благ, которые предоставляет государство обществу взамен уплаченных налоговых платежей; НТ — нерациональные траты государственных структур; ОБ 1 — общественные блага, которые хозяйствующий субъект непосредственно использует в своей деятельности; ОБ 2 — общественные блага, действие которых хозяйствующий субъект может ощутить только через формирование социальной среды; ПС — прочие субъекты общества.

В Налоговом кодексе РФ дается определение *налога* как обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п. 1 ст. 8

НК РФ). Исходя из этого определения можно сделать вывод, что налог основывается на следующих принципах:

— обязательность уплаты всеми лицами, определенными в соответствии с законодательством как субъекты налогообложения, т. е. налогам присущ принудительный характер;

— индивидуальность определения величины налога в отношении каждого налогоплательщика;

— безвозмездность уплачиваемых сумм, что означает отсутствие факта непосредственного предоставления налогоплательщику благ и услуг, прав, документов взамен уплачиваемой суммы;

— отчуждение доли денежных средств, принадлежащих организации или физическому лицу, что сопровождается сменой формы собственности; часть собственности индивидуума в денежном выражении переходит в государственную, при этом образуется централизованный фонд (бюджет) государства.

При определенных экономических и политических условиях уплата налогов может происходить и в натуральном виде, что характерно, главным образом, для слаборазвитых стран. Впрочем, подобные обстоятельства могут возникнуть в любом обществе. Так, в годы Великой Отечественной войны налоги чаще всего взимались не в денежной форме, а в натуральной.

Правильность формулировки определения «налог» вызывает дискуссии среди ученых в области права, экономики и психологии. Слова «в форме отчуждения принадлежащих им на правах собственности... денежных средств» вызывают у налогоплательщиков еще до уплаты налоговых сумм отрицательную реакцию на подсознательном уровне примерно как «мне принадлежит, а я должен отдать». Как считают ученые, это является одним из факторов распространенности нарушений налогового законодательства в России, которые не находят широкого осуждения среди населения. Законодательным органом следует уделить внимание этим выводам в будущем. Например, в Германии определение налога дается как денежных выплат, не являющихся ответной услугой на какую-либо услугу, к которой правовое общество обязывает всех лиц, располагающих таким фактическим обстоятельством, с которыми закон связывает финансовые обязательства.

Финансовые ресурсы государства формируются и за счет сборов.

Сбор — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий со-

вершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (п. 2 ст. 8 НК РФ). Главное отличие сбора от налога — отсутствие требования безвозмездной уплаты, т. е. перечисление сбора предполагает последующее совершение разрешительных действий плательщиком (например, уплата сбора на право торговли позволяет осуществлять торговлю на территории данного муниципального образования). К отличительным признакам сбора также относится нерегулярный характер его уплаты, которая производится по мере необходимости, уплата до начала функционирования субъекта в качестве участника экономического процесса, в то время как налоги начисляются и уплачиваются по результатам хозяйственной деятельности.

1.2. Функции налогов как отражение их экономической сущности

Сущность налогов проявляется через их функции: фискальную, экономическую, контрольную. Среди экономистов, занимающихся вопросами налогообложения, нет единого мнения относительно количества функций. В настоящее время это вопрос носит дискуссионный характер. Однозначно признается существование фискальной функции. Остальные признаются или нет в работах ведущих экономистов в области налогообложения. Большинство считает, что существует две функции: фискальная и регулирующая. Авторы придерживаются взглядов экономистов, которые признают существование трех функций, которые и рассматриваются.

Фискальная функция (от лат. *fiscus* — государственная казна) обычно рассматривается как основная, присущая всем общественно-экономическим формациям на всех этапах эволюции. Именно благодаря действию данной функции властные институты обеспечиваются необходимыми ресурсами (натуральными и (или) финансовыми), а на более высоких стадиях развития государства формируется единый централизованный денежный фонд.

В индустриальном и постиндустриальном обществах, ввиду того, что объем налоговых отчислений увеличивается, а государство стремится все более активно проводить свою политику в экономической и социальной сферах, значение фискальной функции возрастает.

Налоги в этом случае превращаются в основной источник доходов. В странах с рыночной экономикой доля налоговых поступлений в бюджет составляет 80–90 %. Для сравнения налогового бремени по странам в международной статистике пользуются показателем удельного веса налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте. Таким образом, фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части новой стоимости в денежной форме, позволяет государственным структурам вмешиваться в хозяйственную и социальную жизнь общества и обуславливает **экономическую функцию** налогов. Последняя включает в себя ряд подфункций: регулирующую, распределительную, стимулирующую, социальную и воспроизводственную.

Налоговое регулирование как составная часть государственного регулирования в современных условиях признано важным экономическим инструментом воздействия государства на объем потребительского спроса, инвестиции, темпы экономического роста, а также на стимулирование отдельных отраслей и сфер экономики.

Распределительная подфункция реализуется при распределении и перераспределении ВВП. Этот процесс происходит путем введения новых и отмены старых действующих налогов, изменения ставок, расширения или сокращения налоговой базы, изменения схем зачисления налоговых поступлений по бюджетам различного уровня.

Стимулирующая подфункция органично дополняет регулирующую и проявляется в дифференциации налоговых ставок, введении налоговых льгот для отдельных категорий налогоплательщиков, для поддержания производства продукции социального и сельскохозяйственного назначения, инновационной и внешнеэкономической деятельности. Например, при исчислении налога на добавленную стоимость установлены три ставки: 0 %, 10 % и 18 % (ст. 164 НК РФ). Первая из них (нулевая) применяется в основном в отношении экспортных операций; тем самым государство стимулирует развитие внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов, что является одним из основных показателей экономического развития страны. Обложение по 10%-ной ставке производится при реализации продуктов питания (за исключением деликатесных) и товаров детского ассортимента. В этом случае государственная политика направлена, с одной стороны, на стимулирование развития жизненно важных отраслей, а с другой — на повышение жизненного уровня населения страны.

Действие **социальной подфункции** выражается в применении налоговых методов поддержки социального обеспечения и социального страхования населения. Вычеты на благотворительные цели, на содержание детей и иждивенцев при исчислении налога на доходы физических лиц и единого социального налога непосредственно направлены на обеспечение социальной защищенности граждан. Кроме того, за счет общих налоговых поступлений финансируются здравоохранение, образование, развитие науки и культуры, другие программы. Все это свидетельствует о социальном характере налогов и позволяет с их помощью снижать напряженность в обществе.

Воспроизводственная подфункция предполагает зачисление налогов на специальные счета и формирование внебюджетных фондов для осуществления мероприятий природоохранного назначения, содержания дорожного хозяйства и т. п. К таким налогам относятся земельный, водный транспортный налоги, налог на добычу полезных ископаемых и ряд других.

Экономисты отмечают наличие связи между двумя основными функциями налогов — фискальной и экономической. Увеличение налогового бремени способствует более полной реализации фискальной функции в краткосрочном периоде, но при этом подрывает экономические стимулы развития производства, что ведет к снижению налоговых поступлений в бюджет государства. И, наоборот, понижение ставок уменьшает фискальный эффект налогов на первых порах, но стимулирует развитие экономики. В долгосрочной перспективе за счет роста деловой активности доходы государства возрастут, следовательно, возрастет значение фискальной функции даже при низком уровне налогообложения. Эти закономерности были математически исследованы, и результат известен в мировой экономической науке как эффект «кривой Лаффера»: линия, построенная ученым, отражает взаимосвязь между величиной ставки налога и объемом поступления налоговых платежей в государственный бюджет. Установлено, что при ставке налога свыше 30–35 % средства уходят в теневую экономику или предприятия прекращают деятельность по причине отсутствия экономической выгоды.

Действие **контрольной функции** позволяет оперативно оценивать эффективность каждого отдельного налогового канала и фискального «пресса» в целом, выявлять необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику, т. е. сущность

данной функции состоит в том, что появляется возможность количественного анализа налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Реализуется рассматриваемая функция специальными органами, осуществляющими контроль за правильностью исчисления, своевременной уплатой и правильным зачислением налогов, соблюдением установленных норм заполнения и представления налоговой отчетности.

Применение всех функций налогов с учетом их взаимосвязи определяет эффективность финансово-бюджетных отношений и налоговой политики.

Число налогов велико, структура их различна. Тем не менее для каждого из них должны быть определены круг налогоплательщиков и *основные элементы*. В законе о каждом налоге или сборе должна содержаться исчерпывающая информация, так как нечеткость, двусмысленность или неполнота нормативной базы могут привести, с одной стороны, к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях, а с другой — к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, выражающимся в расширительном толковании положений закона и иным последствиям. В связи с этим в отечественной экономической литературе не раз отмечалось, что в ряде случаев налогоплательщик имеет все законные основания не уплачивать налог, а в ряде случаев — уплачивать налог наиболее выгодным для себя способом, если законодатель по какой-либо причине не установил и (или) не определил хотя бы один из них. Четкое определение элементов налога способствует планированию развития бизнеса и определению финансового результата предпринимательской деятельности, что особенно важно при рыночных отношениях.

В пункте 1 ст. 17 НК РФ закреплено, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Данной статьей предусмотрено обязательное наличие следующих элементов налога:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Рассмотрим каждый из указанных элементов подробнее.

Налогоплательщик — это организация или физическое лицо, на которого законодательно возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ). При определении какого-либо лица, юридического или физического, как налогоплательщика необходимо различать резидентов и нерезидентов, чье правовое определение в национальных налоговых законодательствах отличается конкретностью признаков. Типичными признаками выступают: место регистрации, место экономической деятельности и место управления. Резиденты отвечают перед отечественным законодательством по всей сумме и видам доходов, а также по всем видам налогов; нерезиденты уплачивают налоги только от дохода, полученного на территории данной страны.

Объект налогообложения — это те действия, события или состояния, участие в которых переводит организацию или гражданина в разряд налогоплательщиков. Видами объектов налогообложения могут выступать «операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога» (п. 1 ст. 38 НК РФ).

По каждому существующему налогу законодательно определен объект налогообложения. Например, по налогу на прибыль объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ), по транспортному налогу — автомобили, автобусы, самолеты, вертолеты, яхты и другие транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 358 НК РФ).

Налоговая база — понятие количественное. Она представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ); порядок ее определения по каждому виду налога устанавливается отдельно. Четкое и однозначное обозначение налоговой базы необходимо для исчисления налога, но непосредственно она не является обстоятельством, порождающим обязанность уплаты налога. Так, наличие у подакцизных товаров стоимости не является фактом, обуславливающим необходимость перечислить в бюджет сумму акциза. Обязанность по уплате возникает в связи с определенными в законе действиями налогоплательщика

(реализация подакцизных товаров, ввоз их на таможенную территорию Российской Федерации и т. д.).

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (п. 1 ст. 53 НК РФ). Например, по налогу на прибыль налоговым периодом является год, а по налогу на добавленную стоимость с 1 января 2008 г. — квартал.

Важность наличия в законодательстве данного элемента объясняется временной протяженностью действий и состояний, подпадающих под определение «объект налогообложения», что, в свою очередь, ставит перед налогоплательщиком и контролирующим органом вопрос о потенциальной возможности многократности исчисления и уплаты конкретного налога, что противоречит действующим нормативным документам.

Налоговый период не следует путать с **отчетным**, обозначающим срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления и предоставления в налоговый орган отчетности. Сложность кроется в том, что часто данные понятия совпадают: по налогу на добавленную стоимость налоговый и отчетный периоды равны кварталу. В то же время по ряду налогов отчетность должна представляться несколько раз в течение одного налогового периода.

Ставка налога представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ). По методу установления различают ставки **твердые**, или специфические (на каждую единицу налогообложения определен фиксированный размер налога независимо от полученного плательщиком размера дохода: например, 20 рублей на одну лошадиную силу), и **процентные**, или долевые, адвалорные (устанавливаются в виде доли от объекта налогообложения: например, 13 % с каждого рубля налоговой базы).

Существуют три вида процентных (долевых) ставок:

- 1) пропорциональные (устанавливаются в виде единого фиксированного процента к объекту обложения независимо от его величины);
- 2) прогрессивные (процент изъятия возрастает по мере роста величины объекта обложения);
- 3) регрессивные (процент уменьшается по мере роста облагаемой базы).

Иногда устанавливаются комбинированные ставки, в которых сочетаются оба указанных вида: и твердые, и долевыe (при таможенном обложении, расчете сумм акцизных платежей и т. п.). Так, на период 2008 г. установлена ставка акциза на сигареты с фильтром в размере 120 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142 руб. за 1000 штук (п. 1 ст. 193 НК РФ).

Порядок исчисления устанавливается конкретно по каждому виду налога. Согласно ст. 52 НК РФ сумма налога может быть исчислена налогоплательщиком самостоятельно, налоговым органом или налоговым агентом. Например, по налогу на добавленную стоимость или по налогу на прибыль организаций именно на налогоплательщика возлагается обязанность по определению (исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот) суммы, подлежащей уплате в бюджет. Налог на доходы физических лиц исчисляет налоговый агент, т. е. организация или индивидуальный предприниматель, выплачивающие работникам заработную плату или иное вознаграждение. Налог на имущество физических лиц исчисляет налоговый орган и доставляет налоговое уведомление налогоплательщику. Возможен также комбинированный вариант: транспортный налог исчисляется организациями самостоятельно, а в отношении физических лиц, имеющих транспортные средства, аналогичные действия производятся налоговым органом.

Основные положения **порядка и сроков уплаты** налогов и сборов обозначены в ст. ст. 57 и 58 НК РФ:

— сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено (п. 3 ст. 57 НК РФ);

— в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ);

— уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 58 НК РФ);

— уплата налогов производится в наличной или безналичной форме (п. 3 ст. 58 НК РФ);

— подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки (п. 2 ст. 58 НК РФ).

Более детально вопросы сроков и порядка уплаты конкретных налогов рассматриваются отдельно, применительно к каждому случаю.

Главой 9 НК РФ предусмотрено изменение срока уплаты налогов при наличии оснований. Одним из таких оснований является **инвестиционный налоговый кредит**. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами. Сумма кредита составляет не более 30 % стоимости приобретенного оборудования;

2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

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

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Законом субъекта Российской Федерации и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного

самоуправления по региональным и местным налогам, могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Действие отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока. При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

Действующим законодательством предусмотрены три основных способа уплаты налога: 1) по декларации; 2) у источника дохода; 3) кадастровый.

По декларации плательщик (юридическое или физическое лицо) сначала получает доход, а потом исчисляет и уплачивает в бюджет налог. Кроме того, в установленный срок он направляет в контролирующий орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах — налоговую декларацию, которая представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Уплата налога **у источника дохода** означает, что плательщик получает причитающиеся ему средства за вычетом суммы налога, рассчитанного и удержанного предприятием или предпринимателем, производящим выплату. В отличие от предыдущего способа в данном случае сначала уплачивается налог, а затем налогоплательщик получает свой доход. Таким образом, уплачивается налог на доходы физических лиц: бухгалтерия организации, в которой работает человек, начисляет заработную плату, удерживает из нее указанный налог и лишь после этого выплачивает работнику остаток.

Кадастровый способ уплаты налога предполагает составление реестра, который содержит перечень типичных объектов (земель, домов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и устанавливает среднюю доходность объекта обложения. При этом важно заме-

титель, что величина уплачиваемого налога не связана с реальной доходностью облагаемого объекта, в связи с чем момент уплаты налога также никак не связан с моментом получения дохода.

В практике налогообложения возможно применение нескольких способов уплаты налога в отношении одного вида дохода. Так, по налогу на доходы физических лиц перечисление налога производит источник дохода. Но если налогоплательщик пользуется социальными или имущественными вычетами, то он обязан заполнить декларацию, по данным которой налоговые органы произведут перерасчет уплаченного налога на доходы физических лиц и выведут сумму, которая подлежит возврату данному физическому лицу или доплате в бюджет.

Рассмотрим на конкретном примере (транспортном налоге) присущие ему элементы.

Пример 1.1. Условно примем, что легковой автомобиль зарегистрирован на физическое лицо. Налогоплательщиком является физическое лицо.

Элементами налогообложения признаются:

- объект налогообложения — легковой автомобиль;
- налоговая база — мощность двигателя автомобиля в лошадиных силах;
- налоговый период — календарный год;
- налоговая ставка — твердая, в рублях на одну лошадиную силу;
- порядок исчисления налога — исчисляется налоговым органом;
- порядок и сроки уплаты — физическому лицу вручается налоговое уведомление, срок уплаты устанавливается законами субъектов Российской Федерации.

В правовых документах и экономической литературе наряду с уже известными читателю понятиями используются и другие: «налоговый агент», «носитель налогов», «источник налога», «единица налогообложения», «налоговые льготы».

Налоговыми агентами являются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (п. 1 ст. 24 НК РФ). Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ на налогового агента наложены следующие обязанности:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов;
- предоставлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и перечисления налогов.

Например, исчисление и перечисление налога на доходы физических лиц осуществляется налоговым агентом — российской организацией, индивидуальным предпринимателем или постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации (п. 1 ст. 226 НК РФ).

Носителем налога называется лицо, которое фактически платит налог; именно у этого лица происходит уменьшение доходов на величину налога.

Источник налога — это средства, используемые для уплаты налога. Выбор их строго ограничен: существуют только два источника, за счет которых может быть уплачен налог — доход и капитал налогоплательщика. Если перечисления будут постоянно производиться за счет капитала, то таковой в конце концов иссякнет, следовательно, исчезнет возможность уплаты налога. Поэтому для плательщика предпочтительней, не затрагивая капитал, изымать сумму начисленных налогов из доходов, и только в экстренных ситуациях — при угрозе начала процедуры банкротства, отчуждения производственных резервов и т. д., а также при наступлении обстоятельств непреодолимой силы (форс-мажор) — обращение к капиталу может быть признано экономически обоснованным.

Функционирование налога неразрывно связано с понятием единицы налогообложения и налоговыми льготами. Термином «единица налогообложения» в литературе обычно обозначают единицу измерения налоговой базы. Она может выражаться как в денежной форме, так и в любой другой форме. Например, единица налогообложения по налогу на доходы физических лиц является «руб.», а в отношении транспортных средств, имеющих двигатели — лошадиная сила.

Отдельным категориям плательщиков предоставляются **налоговые льготы** — преимущества перед другими плательщиками не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ). Налоговые льготы не могут носить индивидуальный характер, т. е. устанавливаться для конкретного налогоплательщика. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льгот

или приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов.

Для правильного исчисления налогооблагаемой базы по ряду налогов (например, налог на прибыль, на добавленную стоимость, доходы физических лиц) важно знать положения ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения».

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки. Считается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Рыночной ценой признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов (при проведении выездных налоговых проверок) вправе проверить правильность применения цен по сделкам в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В случаях, когда цены, применяемые сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 % от рыночных цен идентичных товаров, налоговый орган вправе вынести решение о доначислении налога и пени, которые рассчитываются по результатам сделки исходя из рыночных цен.

Пример 1.2. В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил, что налогоплательщик реализовал идентичные товары по разным ценам:

- 600 единиц товаров — по цене 720 руб.;
- 400 единиц товаров — по цене 650 руб.;
- 200 единиц товаров — по цене 500 руб.

Определим уровень применяемых налогоплательщиком цен (среднюю цену реализации товаров):

$(600 \text{ ед.} * 72 \text{ руб.} + 400 \text{ ед.} * 650 \text{ руб.} + 200 \text{ ед.} * 500 \text{ руб.}) : (600 \text{ ед.} + 400 \text{ ед.} + 200 \text{ ед.}) = 660 \text{ руб.}$

Отклонение на 20 % от уровня цен составит 132 руб. $(660 \text{ руб.} * 20\%)$.

При реализации товаров по цене 720 руб. и 650 руб. отклонение от уровня цен не превысило 20 %: $720 \text{ руб.} - 660 \text{ руб.} = 60 \text{ руб.}$, 60 руб. меньше 132 руб.; $650 \text{ руб.} - 660 \text{ руб.} = -10 \text{ руб.}$, по второй сделке цена реализации меньше уровня средней цены на 10 руб. Поскольку отклонения от уровня применяемых цен не превысило 20 %, цена сделки не может быть проверена работниками налоговых органов.

При реализации товаров за 500 руб. отклонение от уровня цен превысило 20 %:

$660 \text{ руб.} - 500 \text{ руб.} = 160 \text{ руб.}$, 160 руб. больше 132 руб.

Так как цена по данной сделке отклоняется от уровня применяемых цен более чем на 20 %, работники налоговых органов вправе проверить цены, применяемые по этой сделке. В ходе проверки было установлено, что рыночная цена на идентичные товары в проверяемом периоде составила 700 руб. Занижение выручки составило 40 000 руб.

$(200 \text{ ед.} * 700 \text{ руб.} - 200 \text{ ед.} * 500 \text{ руб.})$. В результате были начислены суммы налогов:

- на добавленную стоимость – $40\,000 \text{ руб.} * 18\% = 7\,200 \text{ руб.}$;
- налог на прибыль – $40\,000 \text{ руб.} * 24\% = 9\,600 \text{ руб.}$

Если невозможно определить рыночную цену ввиду отсутствия либо недоступности источников информации об этих ценах, для их определения используется метод цены последующей реализации.

Подсчет затрат для целей определения рыночной цены отличается от подсчета затрат, учитываемых при налогообложении прибыли. При определении рыночной цены учитываются как затраты, учитываемые при налогообложении, так и иные затраты. Следует иметь в виду, что при исчислении налоговой базы не учитываются, во-первых, доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу; во-вторых, организации, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

1.3. Классификация налогов

Согласно положениям НК РФ и других законодательных актов можно определить следующие классификационные группы:

- по способу обложения;
- по порядку установления;
- по плательщикам;
- по объекту обложения;
- по назначению;
- по учетно-экономической целесообразности.

Рассмотрим приведенную выше классификацию.

1. Исторически сложилась наиболее общая дифференциация — **по способу обложения и взимания**. Согласно данной дифференциации все налоги делятся на **прямые** (налагаются на имущество и доход, уплачиваются соответственно собственником и получателем) и **косвенные** (включаются в стоимость товаров и услуг, фактическим плательщиком является конечный потребитель).

В зависимости от положенных в основу исчисления принципов построения прямые налоги подразделяются на **реальные** и **личные**. К первой категории относятся земельный налог, налоги на недвижимое имущество, на ценные бумаги и ряд других. Для них характерно взимание платежа с хозяйственного субъекта или объекта (с отдельных видов имущества), а обложение строится исходя из средней доходности этого имущества, а не фактической — для конкретного налогоплательщика.

Прямое обложение в личной форме — это налоги на доход, взимаемые по методу «у источника» или по декларации. Определение «личный» исходит из того, что учитываются индивидуальные характеристики налогоплательщика: например, для физического лица — размер семьи, наличие иждивенцев, социальный статус, фактический размер дохода и др. В зависимости от объекта обложения выделяют следующие виды личных налогов: налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций.

В различные периоды развития налоговой системы соотношение прямых и косвенных налогов в ее структуре изменялось. При установлении пропорции налоговых поступлений по прямым и косвенным налогам в бюджет государства необходимо учитывать экономическое развитие страны, социальное положение граждан и т. д. Прямые налоги в большей мере, чем косвенные, отвечают принципам

справедливости, так как их уплачивает тот, кто имеет доход, имущество. Косвенные налоги уплачивают все потребители товаров (работ, услуг) в одинаковом размере независимо от величины своих доходов при условии приобретения одних и тех же видов товаров. В то же время введение новых прямых налогов или увеличения ставки, перечня объектов налогообложения наиболее явно затрагивает интересы налогоплательщика и вызывает у него негативную реакцию, что может привести к уходу от налогообложения и социальной напряженности. Например, увеличение ставки налога на доходы физических лиц затронет интересы всех работающих, может привести к снижению жизненного уровня и социальным последствиям в стране. В отношении косвенных налогов эти тенденции наблюдаются в меньшей мере, так как они входят в цену товара, их увеличение покупатель явно не видит. Законодательным органам государства следует проявлять мудрость и научный подход при принятии изменений в налоговом законодательстве в отношении структуры прямых и косвенных налогов.

В настоящее время главенствующее положение в российском федеральном бюджете занимают косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины).

2. По *порядку установления* или по компетенции властей в сфере установления и введения налогов и сборов налоги можно подразделить на взимаемые на всей территории государства и взимаемые только на определенных территориях.

Федеральные налоги устанавливаются исключительно Налоговым кодексом РФ и обязательны к уплате на всей территории России всеми плательщиками, действующими в рамках общего налогового режима (п. 2 ст. 12 НК РФ). Налоги данного вида перечислены в ст. 13 НК РФ:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

К федеральным можно отнести и налоги, уплачиваемые в связи с применением предусмотренных ст. 18 НК РФ **специальных налоговых режимов**:

- системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенной системы налогообложения;
- системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

В отличие от федеральных налогов, **региональные налоги** (на имущество организаций, на игорный бизнес и транспортный) могут быть введены в действие не только через Налоговый кодекс РФ, но и законами субъектов Российской Федерации (п. 3 ст. 12 НК РФ). Из этого следует, что такие элементы, как ставка, порядок и срок уплаты подобных налогов, а также условия предоставления льгот, варьируются в зависимости от географии их применения.

По аналогичной схеме устанавливаются и **местные налоги** — земельный и на имущество физических лиц. Разница состоит лишь в том, что прерогатива определения значений указанных элементов принадлежит представительным органам муниципальных образований (п. 4 ст. 12 НК РФ). Таким образом, один и тот же вид налога может иметь различные ставки, сроки и порядок уплаты в зависимости от места его взимания.

3. Классификация **по плательщикам** включает три группы налогов:

- 1) с юридических лиц (налог на прибыль организаций и др.);
- 2) физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц и др.);
- 3) юридических и физических лиц (транспортный налог, земельный налог и др.).

4. **По объекту налогообложения** выделяют следующие группы платежей:

- налоги на доходы (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц);
- налоги на имущество (налог на имущество организаций, физических лиц);

— налоги на действия (сбор за использование объектов животного мира, уплата стоимости лицензий).

5. **По назначению** можно выделить налоги **общие** (обезличиваются и поступают в бюджеты разных уровней, например, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость), **специальные** (имеют строго определенную направленность и формируют централизованные целевые фонды, например, взносы во внебюджетные фонды) и **чрезвычайные** (вводятся при наступлении каких-либо особых обстоятельств, например, военный налог).

6. Для практической деятельности хозяйствующих субъектов имеет большое значение классификация налогов по **учетно-экономической целесообразности**, т. е. по признаку учета начисленных сумм налоговых платежей в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета. Неправильное ее применение может привести к занижению налогооблагаемых баз и к нарушению налогового законодательства.

В соответствии с этим признаком налоги с предприятий и организаций классифицируются по следующим группам:

— налоги, относимые на издержки производства и обращения (социальные взносы во внебюджетные фонды, земельный налог, транспортный налог и т. д.);

— налоги, включаемые в продажную цену продукции (работ, услуг): НДС, акцизы;

— налоги, относимые на финансовые результаты до налогообложения прибыли (налог на имущество организаций);

— налоги на прибыль и за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (лицензия на реализацию подакцизных товаров и т. д.).

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Кто является физическим лицом, получающим доход?
2. Кто такие хозяйствующие субъекты?
3. Дайте определение экономическому содержанию налога на макроэкономическом уровне.
4. Что такое «налоговые отношения между хозяйствующим субъектом и государством»?
5. За счёт чего формируются финансовые ресурсы государства?
6. Что такое «сбор»?

7. В чём отличие налога и сбора?
8. Перечислите функции налогов?
9. Какие вы знаете элементы налога?
10. В чём состоит разница между объектом налогообложения и налоговой базой?
11. Какие вы знаете ставки налогов?
12. В каком документе изложен порядок исчисления всех видов налогов?
13. Что означает понятие «уплата налога у источника дохода»?
14. Что означает понятие «уплата налога по декларации»?
15. Что означает понятие «уплата налога кадастровым способом»?
16. Какие существуют классификационные группы налогов?
17. В чём отличие федеральных, региональных и местных налогов?
18. Какие федеральные налоги вы знаете?
19. Какие региональные налоги вы знаете?
20. Какие местные налоги вы знаете?
21. Кто такие налоговые агенты?

ГЛАВА 2

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Учебные вопросы:

- 2.1. Налоговая система государства.
- 2.2. Сущность и значение налоговой политики.
- 2.3. Принципы налогообложения в России.

2.1. Налоговая система государства

В современной отечественной экономической литературе налоговую систему принято определять как совокупность:

- налогов и сборов, взимаемых государством;
- принципов, форм и методов их установления;
- регулирующих законодательных актов;
- форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Основы действующей налоговой системы Российской Федерации были заложены в 1991 г., когда был принят большой пакет законов по отдельным видам налогов, которые были введены в действие с первого января 1992 г. Общие принципы построения налоговой системы определял Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118–1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В настоящее время налоговые отношения регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации, согласно которому *налоговая система* Российской Федерации представлена совокупностью налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке с плательщиков (юридических и физических лиц) на территории страны. Все налоги и сборы «питают» бюджетную систему Российской Федерации. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений. В этом определении дана видовая структура налоговой системы.

Однако понятие налоговой системы гораздо шире. Это целостное явление, состоящее из отдельных частей, элементов. Они объединены общими задачами, целями и находятся в определенной связи между собой.

Важнейший элемент налоговой системы — совокупность взимаемых государством с юридических и физических лиц различных видов налогов и сборов. Налоговые отношения, которые возникают между государством и субъектами налогообложения регулируются законодательными актами. Поэтому одним из элементов системы является компетенция государственных органов (законодательных и исполнительных). В процессе их деятельности вырабатываются принципы, формы и методы построения налогов, методы их исчисления. Следующий элемент налоговой системы — совокупность налоговых органов, которые организуют и осуществляют работу по контролю за полнотой, правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов.

Таким образом, налоговую систему можно определить как совокупность: а) налогов и сборов, взимаемых государством; б) принципов, форм и методов их установления; в) форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства. Ни один налог не может быть введен на любой территории Российской Федерации, если он не установлен Налоговым кодексом.

2.2. Сущность и значение налоговой политики

Переход экономики России к рыночному хозяйству объективно требовал проведения налоговой реформы и создания такой налоговой системы, которая позволила бы эффективно управлять экономикой, учитывала интересы государства и населения. При разработке налоговой политики России рассматривался международный опыт, а также национальные особенности развития страны. В отраслевом энциклопедическом словаре дается определение налоговой политики как системы мероприятий, проводимых государством в области налогов и сборов. Он отмечает, что содержание и цели налоговой политики обусловлены следующими факторами: социально-экономическим строем общества, состоянием экономики и государственных финансов.

Проведение налоговой политики основывается на том, что посредством налогов можно влиять на развитие хозяйствующих субъектов, следовательно, на экономику страны и социальную жизнь обще-

ства. Например, устанавливая нулевую ставку по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывозимых в таможенном режиме экспорта, государство тем самым создает экономические условия для успешной внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов, укрепляет экономический потенциал страны. С другой стороны, поскольку налоги формируют бюджет на 80–85%, они создают возможность государству через расходную часть бюджета осуществлять влияние на развитие экономики, например, посредством инвестиций.

Исходя из данного определения, можно установить связь налоговой политики с отношениями между государством и налогоплательщиками. Если в области налогообложения интересы государства и населения не будут взаимосвязаны, то и реализация налоговой политики будет сопровождаться сопротивлением со стороны налогоплательщиков, а значит, она не будет полностью реализована на практике. Эффективное действие налоговых отношений в обществе невозможно без их правового обеспечения. Правовой аспект отражается в особом разделе юридической науки — налоговом праве, которое находится в неразрывном единстве с конституционным правом (Конституция РФ определяет основной налоговый порядок). Взаимодействует налоговое право с административным и финансовым правом. Именно положения налогового права служат отправными моментами при осуществлении налоговой политики.

Т. Ф. Юткина определяет налоговую политику как комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов¹. Автор отмечает, что налоговая политика как совокупность научно обоснованных и экономически целесообразных правовых действий органов власти и управления способна обеспечить потребности производства и рост общественного богатства. При проведении эффективной налоговой политики происходит не только обеспечение правового порядка, т. е. взыскание с налогоплательщиков налоговых платежей и финансовых санкций, но и всесторонняя оценка хозяйственно-экономических отношений, которые складываются под влиянием налогообложения. Следовательно, налоговая политика — это не автоматическое выполнение положений налогового законодательства, а постоянное их совершенствование в соответствии с развитием общества.

¹ Юткина Т. Ф. *Налоги и налогообложение* : учебник. М., 2000. С. 24.

Налоговая политика разрабатывается и проводится государством с расчетом как на перспективу (налоговая стратегия), так и на текущий момент (налоговая тактика). Тактика и стратегия должны быть неразделимы, если государство стремится к согласованию своих интересов, общества и хозяйствующих субъектов. Нередко тактические шаги, предпринимаемые руководством государства в области налогообложения на текущий момент, являются экономически не обоснованными. Это не только препятствует реализации выработанной налоговой стратегии, но и деформирует весь экономический курс государства, что может привести к экономическому кризису.

Основными задачами налоговой политики на современном этапе развития России является обеспечение государства финансовыми ресурсами в достаточном объеме, создания условий для развития и регулирования хозяйства страны, сглаживание неравенства в уровнях доходов населения и повышения в целом его благосостояния.

В экономической теории традиционно рассматриваются три типа налоговой политики в зависимости от величины налогового бремени:

- 1) высокий уровень налогообложения;
- 2) низкое налоговое бремя;
- 3) достаточно существенный уровень налогообложения¹.

При проведении политики первого типа происходит рост налогового бремени как посредством введения новых налогов, так и путем увеличения ставок и облагаемой базы действующих налогов. Это, несомненно, в последующем приводит к снижению объемов производства, применению легальных и нелегальных путей ухода от налогообложения. Как следствие, снижение налоговых поступлений в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Этот тип налоговой политики учитывает временные потребности государства в денежных ресурсах, но не будет способствовать экономическому росту страны в течение длительного периода.

Второй тип политики характеризуется тем, что максимально учитываются фискальные интересы не только государства, но и налогоплательщиков. В результате реализации этой политики экономика развивается быстрыми темпами, особенно реальный сектор, так как создан благоприятный налоговый и инвестиционный климат. Налоговое бремя на хозяйствующие субъекты снижено, величина прибыли, остающейся

¹ Налоги и налогообложение : учебник и практикум для вузов / Г. Б. Поляк [и др.] ; отв. ред. Г. Б. Поляк, Е. Е. Смирнова. 4-е изд. М., 2023. С. 18.

в их распоряжении, возрастает, и они имеют возможность расширять производство и увеличивать выплаты работникам. В то же время налоговые поступления в бюджет снижаются, поэтому из-за недостаточности финансовых ресурсов может происходить срыв или неполное выполнение государственных социальных программ.

При проведении налоговой политики с существенным уровнем налогообложения как юридические, так и физические лица несут высокое налоговое бремя. Однако налоговые платежи поступают в бюджет государства в больших объемах, что позволяет ему проводить эффективную социальную защиту населения и реализовывать множество государственных программ, направленных на развитие экономического потенциала страны.

На практике реализация налоговой политики осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением. Трактовка этого понятия неоднозначна. Его следует трактовать сначала как понятие методологического, а затем методического порядка, т. е. ему свойственно двойное содержание. Автор рассматривает это содержание с широких (общетеоретических) и узких (практических) позиций.

1. Исходя из общетеоретических позиций **налоговый механизм** — это область налоговой теории, трактующей данное понятие как объективно необходимый процесс управления перераспределительными отношениями, которые можно разграничить на три подсистемы: налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Внутренняя структура налогового механизма представлена на рис. 2.



Рис. 2. Функциональные основы налогового механизма

Налоговое прогнозирование служит основой для разработки планов социально-экономического развития страны, региона, муниципальных образований на определенный период. Именно налоговый прогноз позволяет обосновать с учетом объективных экономических условий объемы поступления налоговых доходов в бюджеты разных уровней. В процессе налогового прогнозирования решаются вопросы регулирования налоговых взаимоотношений между центром и субъектами Федерации, субъектами Федерации и городами, муниципальными образованиями, расположенными на территории соответствующего субъекта. В ходе налогового планирования появляется возможность обосновать предложения по изменению положений применения конкретных видов налогов: налоговых ставок, льгот, порядка уплаты и т. д. Разработка плана по налоговым поступлениям на уровне регионов состоит из следующих этапов:

— анализ динамики поступлений налогов за предыдущие периоды как с учетом происшедших изменений в налоговом законодательстве, принятых Правительством РФ приоритетных программ

экономического развития страны, так и темпов развития экономического потенциала региона;

— анализ уровня собираемости и задолженности по каждому налогу, с выявлением причин повлиявших на сумму задолженности;

— анализ предполагаемых изменений налогового законодательства, исходя из прогнозов принятых законодательных актов на федеральном и региональном уровнях;

— определение налоговой базы по каждому налогу с учетом всех изменений, прогнозируемых на плановый период;

— расчет сумм налоговых поступлений по региону с разбивкой по уровням бюджетов.

Налоговое регулирование способствует повышению уровня экономического развития государства и оживлению деловой активности хозяйствующих субъектов. Этот процесс возможен благодаря налоговому воздействию на объемы и эффективность инвестиционных процессов. В рамках полномочий предоставленных федеральным законодательством в ряде регионов федерального округа предоставлены пониженные ставки по налогу на имущество организаций тем налогоплательщикам, которые осуществляют строительство комплексов в сфере сельского хозяйства по инвестиционным проектам. Обновление технологии, проведение научно-исследовательских работ, осуществление инновационной деятельности стимулируется предоставлением налоговых кредитов.

Налоговый контроль призван обеспечить полноту и своевременность поступления налоговых доходов в бюджет. Важной задачей является создание условий, препятствующих уклонению от уплаты налогов. Чтобы налоговый контроль был эффективным, необходимо создание соответствующей нормативной и правовой базы. В настоящее время для эффективного действия налоговой системы Российской Федерации актуальное значение имеет создание информационной базы. Важными шагами в этом направлении являются, например, создание единого государственного реестра налогоплательщиков, присвоение в соответствии с законодательством юридическим и физическим лицам идентификационного номера налогоплательщика (ИНН). Налоговым органам переданы обязанности по регистрации вновь создаваемых организаций, по осуществлению мероприятий по банкротству действующих. Все это позволяет повысить эффективность мероприятий налогового контроля.

Все звенья налогового механизма должны быть тесно взаимосвязаны. При недостаточной проработке положений одного звена

функционирование других звеньев не даст желаемого результата. Так, ошибки в налоговом прогнозировании могут привести к появлению диспропорций в развитии отдельных отраслей промышленности, в соотношении между доходами бюджетов разных уровней.

2. С практических позиций налоговый механизм рассматривается как свод конкретных налоговых действий, так как практическое применение положений налогового законодательства вносит свои коррективы в концептуально определяемые сферы налогового планирования, регулирования и контроля. С этой точки зрения он имеет различия по отношению к конкретной территории, где применяются налоговые законы, и во времени. Действительно, неоднозначны налоговые действия, например, региональных органов власти на территориях различных субъектов Российской Федерации при установлении ставок транспортного налога или муниципальных органов власти в отношении ставок земельного налога на территории, относящейся к муниципальному образованию.

Важно при каждом практическом действии придерживаться положений и норм, установленных законом с тем, чтобы не нарушать основного принципиального требования налоговой теории — субъективное и объективное начала процесса налогообложения должны представлять собой единое целое.

Конкретный налоговый режим, применяемый при формировании того или иного налога, зависит как от положений налоговых законов, так и от различных нормативных актов и пояснений, которые часто носят рекомендательный или разъяснительный характер. Этот механизм различается в зависимости от организационно-правовой формы деятельности хозяйствующего субъекта (например, открытое акционерное общество или общество с ограниченной ответственностью), статуса плательщика — юридическое или физическое лицо. Налоговому производству присущи особенности, которые обусловлены полнотой прав и обязанностей сторон, участвующих в налоговых процессах, отраженных в положениях Гражданского кодекса Российской Федерации.

Для эффективного осуществления налоговой политики важно принятие оптимального налогового механизма. Это означает оптимальное сочетание выбора разумных налогов и обеспечение соответствующих норм и правил их исчисления и уплаты в бюджет. Здесь важен установленный состав налоговых льгот, возможности их применения, система санкций, которая применяется при налоговых пра-

вонарушениях. Посредством этих элементов происходит не только налоговое регулирование, но и осуществляется налоговый контроль.

2.3. Принципы налогообложения в России

Использование налогов в качестве основного источника доходов государства требует разработки определенных правил — **принципов налогообложения**. Наиболее ярко и точно они были сформулированы шотландским экономистом и философом А. Смитом (1723—1790) в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов», вышедшей в свет в 1776 г.¹

Выделенные ученым критерии прошли испытание временем, они актуальны сегодня, и их по праву называют классическими.

Итак, согласно идеям А. Смита при формировании налоговой системы необходимо руководствоваться следующими принципами:

— принципом справедливости, утверждающим всеобщность обложения налогом и равномерность распределения его между гражданами соразмерно их доходам. Понимание справедливости зависит от исторического этапа развития, экономического устройства общества, социального статуса человека, его политических взглядов. В приложении к современности применение данного правила означает, что налогоплательщики законодательно обязаны участвовать в финансировании общественных (государственных) структур и мероприятий, причем распределение налогового бремени производится с учетом уровня полученных доходов;

— принципом определенности, требующим, чтобы сумма, способ и время платежа были точно заранее известны плательщику. Неопределенность налогообложения, с одной стороны, приводит к тому, что плательщик может попасть под власть контролирующих инстанций, а с другой — создает условия уклонения от налогообложения. Кроме того, в условиях неоднозначности толкования нормативных документов, нестабильности и непредсказуемости системы налогообложения в целом трудно принимать решения и строить стратегию бизнеса;

— принципом удобства, который предполагает, что при создании налоговой системы должны в первую очередь учитываться интересы плательщика: минимум формальностей, максимальная простота процедуры перечисления средств, совпадение во времени момента получения дохода и изъятия налога и т. п.;

¹ Смит А. Wealth of Nations in 3 р. Part 1. Богатство народов : в 3 ч. Часть 1 / А. Смит. М., 2020. 376 с.

— принципом экономии, заключающимся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации и удешевлении системы налогообложения в целом. В настоящее время данный принцип рассматривается как чисто технический: расходы по взиманию налога должны быть минимальными по сравнению с доходом, который приносит данный налог.

Положения, обоснованные А. Смитом в конце XVIII в., столетием позже были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом А. Вагнером, который объединил все принципы построения налоговой системы в четыре группы. Взгляды А. Вагнера представлены в таблице 1.

Таблица 1

Система принципов налогообложения А. Вагнера¹

Принцип налогообложения	Характеристика
1. Финансовые принципы организации налогообложения	1.1. Достаточность налогообложения (налогообложение должно строиться таким образом, чтобы обеспечить необходимый объем поступления денежных средств в бюджет). 1.2. Эластичность (подвижность) налогообложения (значение ряда элементов налога — ставка, период — может быть изменено в соответствии с экономической конъюнктурой)
2. Народнохозяйственные принципы	2.1. Надлежащий выбор источника налогообложения (в частности, решение вопроса, должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо всего населения в целом). 2.2. Продуманность структуры налогообложения (правильная комбинация различных налогов в единую систему с учетом возможных последствий их взаимодействия)
3. Этические принципы (принципы справедливости)	3.1. Всеобщность налогообложения. 3.2. Равномерность налогообложения
4. Административно-технические правила (принципы налогового управления)	4.1. Определенность налогообложения. 4.2. Удобство уплаты налога. 4.3. Максимальное уменьшение сопутствующих издержек

¹ Афанасьев М. П., Афанасьев Я. М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. 2009. № 3. С. 47–70.

Со временем этот перечень был дополнен следующими позициями: учеными были сформулированы и обоснованы принципы однократности обложения, научного подхода к установлению величины ставок налога, стабильности налогообложения, доступности и открытости информации по налогообложению и др.

Особое внимание в условиях федеративного или конфедеративного устройства общества уделяется принципу строгого разделения налогов и сборов по уровням бюджета от низшего (населенный пункт или район) к высшему (общегосударственный). Выполнение данного правила должно регулироваться нормами как местного, так и федерального законодательства.

Для стимулирования развития предпринимательской деятельности и предотвращения социальной напряженности имеет большое значение применение принципа научного подхода к установлению конкретной величины ставки налога. Суть этого правила состоит в том, что масштаб налоговой нагрузки на плательщика должен позволить ему после изъятия всех установленных выплат иметь доход, обеспечивающий удовлетворение жизненных потребностей и сохраняющий возможность расширения воспроизводства. Недопустимо при установлении ставок налога исходить из сиюминутных интересов пополнения государственной казны в ущерб развитию экономики и интересам налогоплательщиков.

Обобщая изложенное, можно выделить основные черты налоговой системы, построенной с учетом как классических, так и новейших научных разработок:

- экономическая целесообразность всех элементов с точки зрения как государства, так и плательщика;
- отсутствие противоречий в нормативной базе;
- возможность быстрой адаптации к изменениям социальной, политической и экономической ситуации;
- простота и удобство исполнения наложенных обязательств;
- рациональность и экономичность системы в целом.

Большинство из перечисленных принципов учитывалось и при формировании налоговой системы в Российской Федерации.

Статьей 3 НК РФ закреплены следующие принципы, которые должны учитываться при любых изменениях в налоговом законодательстве:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивающие или создающие препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные Налоговым кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено законодательством.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Принципы налогообложения на практике реализуются через *методы налогообложения*, под которыми понимается установление зависимости между величиной ставки налога и размером налоговой базы. На сегодняшний момент известны четыре метода: равный, пропорциональный, прогрессивный и регрессивный.

Метод равного налогообложения заключается в том, что все налогоплательщики уплачивают одинаковую сумму налога независимо от имеющегося в их собственности дохода или имущества. Этот способ характеризуется простотой исчисления и взимания налога, однако он считается «несправедливым», так как для малоимущих плательщиков такое налоговое бремя является крайне тяжелым, а для лиц с большими доходами незначительным. Равное обложение получило широкое распространение в средневековой Европе, но после перехода к капиталистическому способу хозяйствования используется все реже и реже. В Российской Федерации данный метод используется при построении некоторых местных налогов, например, в случаях, когда величина налоговой ставки определялась кратно установленному минимальному размеру оплаты труда.

Метод пропорционального налогообложения предусматривает одинаковый размер налоговой ставки для всех плательщиков, но в то же время отчисляемые в бюджет суммы будут различны ввиду того, что их величина зависит от размера базы обложения. Эту схему можно признать более справедливой, так как в ее рамках учитывается платежеспособность обязанного лица, однако и в данном случае налоговый гнет ослабляется по мере роста дохода плательщика. В настоящее время по пропорциональному методу построено большинство налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и др.).

Суть **метода прогрессивного налогообложения** состоит в том, что размер ставки налога растет одновременно с увеличением дохода или стоимости имущества, т. е. плательщики отчисляют налоги по разным ставкам. В мировой финансовой практике используются три формы прогрессии: простая поразрядная, относительная поразрядная и сложная.

При **простой поразрядной прогрессии** доходы делятся на разряды. Для каждого из них указывается минимальная и максимальная величина доходов («вилка») и твердая сумма налогового оклада. При этом методе в пределах одного разряда размер суммы налога совпадает с налоговой ставкой и не зависит от величины дохода. Отличительной чертой такой прогрессии является резкий скачок суммы налога при переходе от одного уровня к другому, а внутри разряда нарушается принцип справедливости (табл. 2).

Таблица 2

Простая поразрядная прогрессия (образец) (руб.)

Доход	Ставка налога
0–2 000	100
2 001–4 000	150
4 001–6 000	250

Пример 1.1. Первый налогоплательщик имеет доход в 2500 руб., исходя из данных табл. 2, сумма налогового оклада для него составит 150 руб. (величина дохода относится ко второй «вилке» доходов, т. е. находится между 2001 руб. и 4000 руб.). Доход второго плательщика составляет 3900 руб. Согласно порядку исчисления налога его налоговый оклад, как и в предыдущем случае, составит 150 руб., несмотря на то что размер налоговой базы больше на 1400 руб. Явно видно нарушение принципа справедливости: при разных по величине доходах (2500 руб. и 3900 руб.) уплачивается одна и та же сумма налога (150 руб.).

Относительная поразрядная прогрессия также предусматривает деления доходов на разряды, каждому разряду присваивается процентная ставка налога, которая применяется ко всей базе обложения (табл. 3).

Таблица 3

Относительная поразрядная прогрессия (образец)

Доход, руб.	Ставка налога, %	Величина полученного дохода, руб.	Налоговый оклад, руб.
До 1 000	3	900	27
1 001–4 000	5	3 000	150
Более 4 000	7	5 000	350

Пример 1.2. Рассчитаем суммы налога, которые должны уплатить налогоплательщики, исходя из условий предыдущего примера по методу относительной поразрядной прогрессии. Первый налогоплательщик с доходом 2500 руб., исходя из ставок вышеприведенной таблицы, уплатит в бюджет 125 руб. (2500 руб. * 5%), а второй — 195 руб. (3900 руб. * 5%).

При данной форме прогрессии внутри разряда сохраняется пропорциональность обложения, однако при переходе к следующему разряду, так же как и при простой прогрессии, происходит резкий скачок. Кроме того, возможны случаи, когда у владельца высокого

дохода после уплаты налога останется в распоряжении сумма меньшая, чем у лица с более низким доходом. Эта несправедливость устраняется применением сложной прогрессии.

Сложная поразрядная прогрессия считается наиболее полно удовлетворяющей требованию справедливости, особенно в отношении обложения физических лиц. При этом методе возросшая налоговая ставка применяется не ко всей налогооблагаемой базе, а только к той ее части, которая превышает предыдущий разряд. Элементы метода сложной поразрядной прогрессии были применены в налоговой системе России при установлении подоходного налога, налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. С введением главы 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» установлена единая ставка налога в размере 13 %, т. е. сложная поразрядная прогрессия при исчислении этого налога не стала применяться. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, отменен с 1 января 2006 г. Федеральным законом от 1 июля 2005 г. № 78-ФЗ «О признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с отменой налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения». Рассмотрим принципы применения этого метода на примере указанного налога (табл. 4).

Таблица 4

**Сложная поразрядная прогрессия
(на примере налога с имущества,
переходящего в порядке наследования или дарения)**

Стоимость наследуемого имущества, руб.	Ставка налога для наследников первой очереди, %
До 850 МРОТ	0
От 851 до 1 700 МРОТ	5
От 1 701 до 2 550 МРОТ	10
Свыше 2 550 МРОТ	15

Пример 1.3. В 2005 г. наследник первой очереди получил в наследство квартиру стоимостью 610 000 руб. Минимальная месячная оплата труда на момент открытия наследства составляла 100 руб. Определим соотношение стоимости наследуемого имущества с минимальной месячной оплатой труда:

610 000 руб. : 100 руб. = 6100 МРОТ

Определим стоимость имущества, облагаемого по ставке 0%:

850 МРОТ * 100 руб. = 85 000 руб.,

по ставке 5%:

1700 МРОТ * 100 руб. – 850 МРОТ * 100 руб. = 85 000 руб.

по ставке 10%:

2 550 МРОТ * 100 руб. – 1700 МРОТ * 100 руб. = 85 000 руб.

по ставке 15%:

610 000 руб. – 2 550 МРОТ * 100 руб. = 355 000 руб.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, будет равна 63 000 руб.:

85 000 руб. * 0% + 85 000 руб. * 5% + 85 000 руб. * 10% + 355 000 руб. * 15 %

Метод регрессивного налогообложения заключается в том, что для более высоких доходов установлены пониженные ставки налогообложения (табл. 5). В явном виде регрессивное налогообложение сегодня не встречается.

Таблица 5

Метод регрессивного налогообложения (образец)

Совокупный годовой доход, руб.	Ставка налога, %
До 280 000	26
От 280 001 до 600 000	10
Свыше 600 000	2

Пример 1.4. Годовой доход директора предприятия составил 670 000 руб. При исчислении суммы единого социального налога в отношении его заработка будет применяться следующий порядок: доход в размере до 280 000 руб. будет облагаться по ставке 26%, от 280 001 до 600 000 руб. — по ставке 10%, свыше 600 000 руб. – по ставке 2%. Сумма налога составит 106 200 руб. (280 000 руб. * 26% + 320 000 руб. * 10% + 70 000 * 2%).

С января 2023 г. вводится единый налоговый платеж, под которым признаются денежные средства, перечисленные налогоплательщиком, плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом и (или) иным лицом в бюджетную систему Российской Федерации на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента, а также денежные средства, взысканные с налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налого-

вого агента или суммы денежных средств, подлежащие учету на едином налоговом счете (ЕНС).

ЕНС позволяет:

— сформировать единое сальдо расчетов и систематизировать результаты налоговых обязательств;

— перечислять средства по принципу Единого налогового платежа универсальным платежным поручением (рис. 3).



Рис. 3. Схема формирования единого налогового счета

Преимущества ЕНС:

1. Платить налоги просто и без ошибок:

— один платеж в месяц;

— универсальные реквизиты для всех налогов;

— отсутствие ошибочных платежей;

— экономия времени и трудозатрат.

2. Не нужно помнить сроки отчетности ввиду введения унифицированного платежного календаря:

— один срок уплаты;

— одна дата для представления налоговой отчетности.

3. Прозрачные расчеты с бюджетом:

— государство самостоятельно распределяет платежи по налогам и бюджетам;

— единое сальдо расчетов с бюджетом (баланс);

— один день на снятие ареста с банковского счета;

— пени рассчитываются на сумму отрицательного сальдо, а не по каждому налогу.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Что называют налоговой системой страны?
2. Могут ли исполнительные органы вводить налог на России, если он не установлен Налоговым кодексом РФ?
3. Что означают способы обложения и взимания?
4. В чём отличие прямых и косвенных налогов?
5. С какими видами права взаимодействует налоговое право?
6. Что такое налоговый механизм?
7. Какие вы знаете принципы налогообложения А. Вагнера?
8. В чём разница между реальными и личными налогами?
9. Что означает термин «прямое обложение в личной форме»?
10. Как называется налоговая политика с расчётом на перспективу?
11. Как называется налоговая политика с расчётом на текущий момент?
12. Раскройте порядок формирования единого налогового счета.

ГЛАВА 3

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Учебные вопросы:

- 3.1. Налоговое администрирование как система управления налогами
- 3.2. Налоговое планирование на макроуровне
- 3.3. Ответственность за нарушение налогового законодательства

3.1. Налоговое администрирование как система управление налогами

Эффективность функционирования налоговой системы зависит от качества управления ею. Деятельность государства по управлению налоговой системой зависит от налоговой политики соответствующего этапа развития.

В современных условиях, *налоговое администрирование* — это регламентированная законами и другими правовыми актами организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечению поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Администрирование налогов является частью налогового процесса и представляет взаимосвязанную совокупность процессуальных действий, направленных на создание благоприятных условий и оказание мотивирующих воздействий на субъект, исполняющий налоговую обязанность, а также на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников правоотношений.

Целями налогового администрирования являются:

- исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности;
- выполнение налоговой политики, тех задач, которые стоят перед государством на настоящем этапе;

- укрепление налоговой дисциплины;
- упорядочение налоговых отношений.

Современное развитие общественно-экономических отношений в совокупности с реформированием налоговой системы требует повышения поступления налогов, упрощения налогового учета, стабильности и эффективности налоговой системы в целом. Финансовая деятельность государства по получению налогов как одного из суверенных прав государства будет действенной только в том случае, если будет разработан оптимальный механизм налогового администрирования.

Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Целью налогового администрирования является исполнение налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений, регулируемых налоговым законодательством. При этом согласие субъекта не является обязательным и необходимым условием возникновения налоговых правоотношений.

Под администрированием, как правило, понимают управление посредством приказов и распоряжений, часто без учета конкретных условий работы, существа, дела. Классик французской административно-правовой науки А. Файоль дает следующее определение: «Администрировать — значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать»¹.

¹ Fayol Henri Administration industrielle et générale. Paris, 1917. 174 p.

Вопрос об администрировании доходов и понятии администрирования доходов впервые был сформулирован в работе С. В. Запольского: «Под администрированием государственных доходов следует понимать деятельность по обеспечению возникновения, исполнения финансовых обязательств и мобилизации в бюджет предусмотренных законом денежных доходов государства»¹.

Понятие налогового администрирования отражено в работах ученых-экономистов А. З. Дадашева, В. А. Красницкого, А. В. Лобанова, И. А. Перонко. Однако не все определения данного понятия корректны. Так, А. З. Дадашев, А. В. Лобанов считают, что «налоговое администрирование как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России. Основными методами налогового администрирования являются налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждому из этих методов присущи свои формы реализации, призванные обеспечивать решение определенных задач. Целью налогового администрирования, таким образом, является обеспечение плановых налоговых поступлений в бюджетную систему в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля»². По мнению И. А. Перонко и В. А. Красницкого, налоговое администрирование — это система управления государством налоговыми отношениями. Налоговые отношения являются предметом налогового администрирования. Авторы считают, что «понятие "налоговое администрирование" раскрывается с двух сторон. Во-первых, это система органов управления (законодательные и административные налоговые органы). В круг их обязанностей входит процедурное обеспечение прохождения налоговой концепции на очередной плановый период: рассмотрение и обсуждение, утверждение в законодательном порядке. Кроме того, они должны составлять отчеты об исполнении налогового бюджета, подвергать их всестороннему анализу. Во-вторых, это совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия

¹ Запольский С. В. О системе органов, администрирующих государственные доходы // Субъекты советского административного права : сб. науч. трудов СЮИ. Свердловск, 1985. С. 148.

² Дадашев А. З., Лобанов А. В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2002. С. 4–5.

и конкретную налоговую технику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства»¹.

С этим определением нельзя согласиться, поскольку налоговое администрирование является определенной правоприменительной и правореализующей деятельностью.

Для обеспечения порядка поступления налогов недостаточно издать нормы, в которых закреплена господствующая воля, необходимо обеспечить подчинение граждан и организаций содержащимся в них правилам. Как справедливо отмечает М. В. Карасева, «добровольное исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности путем собственных активных действий без помощи государственных органов — это то, к чему, прежде всего, стремится государство... Что касается действий государственных органов, направленных на обеспечение исполнения налоговой обязанности, то они являются в системе налогового регулирования вторичными, вынужденными»².

Необходимо добавить, что добровольное исполнение налоговой обязанности невозможно без встречных действий со стороны уполномоченных органов.

Основными признаками администрирования налогов являются:

- подзаконность, осуществляемая во исполнение и на основании закона, направленная на достижение целей в рамках существующего правопорядка;
- процессуальный характер деятельности;
- возможность самостоятельно осуществлять меры принуждения в административном порядке, а также меры налоговой ответственности;
- вторичность по отношению к законодательной деятельности;
- юридическое неравенство субъектов;
- упорядоченность и постоянно осуществляемый контроль.

Изложенное позволяет сделать вывод, что **администрирование налогов** — это деятельность исполнительно-распорядительного типа, осуществляемая органами государственного управления на основании и во исполнение закона.

Администрирование налогов как вид государственной деятельности строится и базируется на следующих принципах:

¹ Перонко И. А., Красницкий В. А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 22.

² Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России. М., 2003. 146 с.

- законности;
- равенства перед законом;
- гласности;
- добровольного исполнения налоговой обязанности;
- права на защиту субъектам налогового администрирования;
- презумпции невиновности налогоплательщика;
- эффективности;
- соблюдения налоговой тайны;
- неотвратимости юридической ответственности.

Налоговые органы Российской Федерации — единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ других обязательных платежей, установленных законодательством РФ, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

Органы внутренних дел Российской Федерации обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных законодательством мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых органов своих должностных функций.

Согласно ст. 2 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

Современная система налоговых органов Российской Федерации имеет трехступенчатую схему управления:

- Министерство финансов и его подразделение — Федеральная налоговая служба Российской Федерации;
- межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам;

— управления ФНС России по республикам, краям, областям; межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам; городские, районные и межрайонные инспекции ФНС России.

Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, кредитной кооперации, микрофинансовой деятельности, финансовых рынков, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров, формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений, в том числе включенных в выплатной резерв, организации и проведения лотерей, азартных игр, производства и реализации защищенной от подделок полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, государственного регулирования деятельности негосударственных пенсионных фондов, управляющих компаний, специализированных депозитариев и актуариев по негосударственному пенсионному обеспечению, обязательному пенсионному страхованию и профессиональному пенсионному страхованию (за исключением государственного регулирования правоотношений между государственным пенсионным фондом и участниками негосударственного пенсионного фонда, застрахованными лицами и их правопреемниками, а также в части правоотношений, субъектом которых является Пенсионный фонд Российской Федерации), бюро кредитных историй.

Министерство финансов Российской Федерации осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федерального казначейства.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за

правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации (рис. 4).

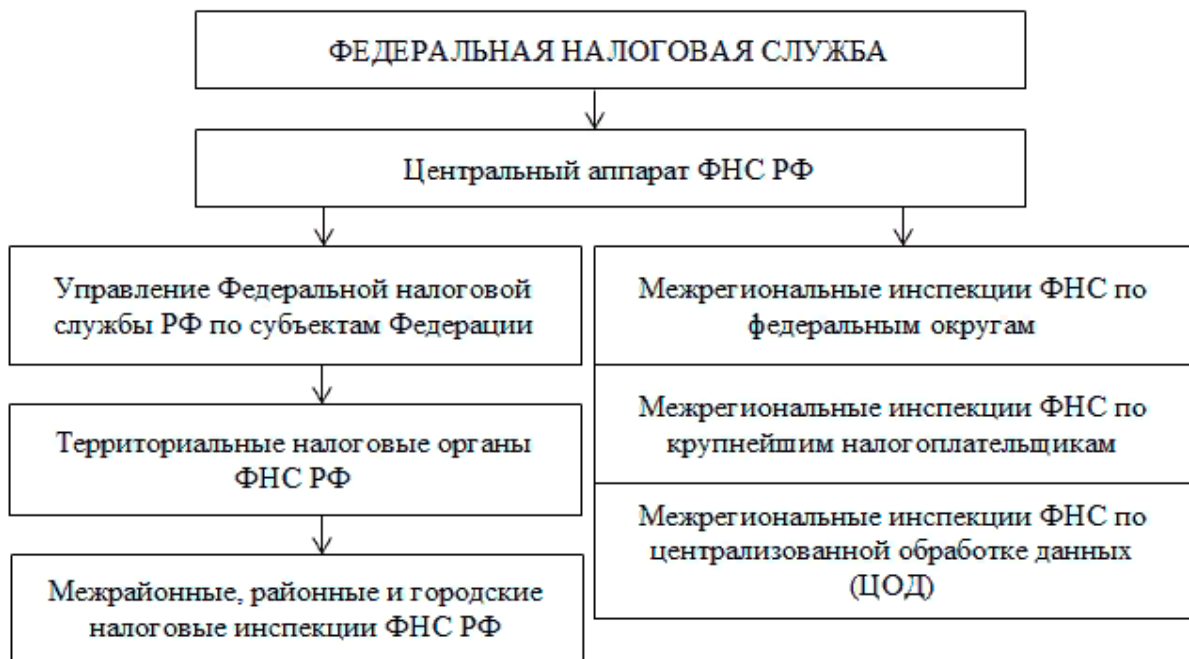


Рис. 4. Структура Федеральной налоговой службы

3.2. Налоговое планирование на макроуровне

Налоговое прогнозирование и планирование правомерно рассматривать как единый процесс, в рамках которого происходит регулярная корректировка решений, пересмотр мер по достижению намеченных показателей на основе непрерывного контроля и мониторинга происходящих изменений.

В широком смысле содержание планирования — это научное обоснование будущего поведения системы, ее частей, элементов, процессов и явлений. Прогнозирование — опережающее отражение будущего; вид познавательной деятельности, направленный на определение тенденций динамики конкретного объекта или события на основе анализа его состояния в прошлом.

Налоговое планирование призвано обеспечить выполнение установленных законом количественных и качественных показателей в процессе текущего исполнения по налогам бюджетов и внебюджет-

ных фондов всех уровней власти (налоговую тактику), а также реализацию долговременных направлений экономической и налоговой политики государства в соответствии с принятой налоговой концепцией (налоговой стратегией). В конечном счете, основной целью государственного налогового планирования является обеспечение реализации налогами всех своих функций, включая максимальную собираемость запланированных объемов налоговых поступлений по всем их видам.

Государственное налоговое планирование представляет собой совокупность форм и методов определения экономически обоснованных (оптимальных) налоговых параметров и решений соответствующих государственных органов управления, направленных на реализацию функций налогов и обеспечение максимально возможного объема налоговых поступлений в бюджетную систему в рамках заданных параметров налогового потенциала.

Достижение цели налогового планирования возможно, с одной стороны, на основе оптимизации уровня и структуры налогового бремени, состава и структуры системы налогов и налогообложения на текущий бюджетный год и перспективу, поддержания высокого уровня собираемости налогов и эффективности налогового контроля, с другой стороны, с учетом закона растущих финансовых потребностей государства. При этом важно учитывать и структуру источников налоговых поступлений.

Государственное налоговое планирование решает следующие основные задачи:

- формирование правового поля и налогового законодательства;
- построение рациональной налоговой системы исходя из конкретной социально-экономической ситуации, основанной на оптимальных параметрах совокупного налогового бремени и структуры системы налогов;
- оптимизацию объектов налогообложения и налоговой базы;
- разработку рациональной системы налоговых скидок и льгот;
- разработку налогового бюджета на предстоящий финансовый год и среднесрочную перспективу.

Налоговое прогнозирование представляет собой оценку налогового потенциала и поступлений налогов и сборов в бюджетную систему (консолидированный, федеральный и территориальные бюджеты) и осуществляется на базе прогноза социально-экономического

развития Российской Федерации и ее субъектов в виде системы показателей и основных параметров социально-экономического развития.

Налоговое прогнозирование включает в себя определение налоговых баз по каждому налогу и сбору, мониторинг динамики их поступления, расчет уровней поступления налогов и сборов, объемов выпадающих доходов, состояние задолженности по налоговым платежам, оценку результатов изменения налогового законодательства и т. д.

Налоговое планирование обусловлено задачами государственной налоговой политики. Благодаря налоговому планированию осуществляются формирование налоговых бюджетов на предстоящий финансовый год, прогнозы на среднесрочную и долгосрочную перспективу, распределение налоговой нагрузки и др.

Основная цель планирования налоговых доходов — достижение максимального высокого уровня мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему страны.

Налоговое планирование может быть стратегическим и тактическим. Стратегическое планирование бывает на среднесрочную и долгосрочную перспективу. Тактическое планирование позволяет решать конкретные проблемы на очередной календарный год, исходя из параметров социально-экономического развития страны и субъектов РФ.

Главной задачей налогового планирования является расчет обеспечения потребностей бюджетов разных уровней путем оценки налоговых баз и определения объемов будущих поступлений в виде налогов и сборов от налогоплательщиков.

Формы налогового контроля. Налоговая проверка является формой налогового контроля, которая имеет самостоятельное значение. Что касается получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, а также осмотра и обследования помещений и территорий, то их трудно назвать самостоятельными формами налогового контроля, поскольку они осуществляются в рамках камеральной или выездной проверки и не могут использоваться обособленно от нее.

С одной стороны, НК РФ предусматривает открытый перечень форм налогового контроля: наряду с перечисленными там формами допускается использование и других форм. Так, к числу форм контроля можно отнести:

— учет налогоплательщиков (является также этапом налогового контроля и элементом организации налогового контроля);

— специализированные формы учета крупнейших налогоплательщиков, т. е. особая процедура постановки их на учет в территориальных налоговых органах ФНС России.

Отменены такие формы контроля, как встречная проверка, акцизные склады, налоговые посты, а также контроль соответствия крупных расходов граждан их доходам.

С другой стороны, в качестве самостоятельных форм налогового контроля можно использовать лишь те, которые установлены законом (ст. 1 НК РФ). Согласно ст. 86 и п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов только в формах, предусмотренных НК РФ.

Основной формой налогового контроля является **налоговая проверка** — процессуальное действие налоговых органов по контролю правильности исчисления, своевременности уплаты налогов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных с данными, отраженными в документах налогоплательщика (бухгалтерского и налогового учета).

Цель налоговой проверки — контроль соблюдения налогового законодательства.

Объектом налоговой проверки является совокупная финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, связанная с исчислением и уплатой налогов.

В НК РФ в настоящее время нет термина «встречная проверка». Под этим термином понималось право налоговых органов затребовать необходимую информацию о деятельности налогоплательщика у связанных с ним лиц.

Целью такой проверки было выявление фактов совершения определенной сделки, полноты оприходования полученной по ней продукции или выручки от реализации этой продукции; проверка отражения у контрагента товарообменных, взаимозачетных и иные неденежных операций с налогоплательщиком. Документы у контрагентов проверяемого налогоплательщика могли быть затребованы в том случае, если те продали продукцию, услуги по документам, оформленным с нарушением установленных требований (с исправлениями, подчистками, нечеткими подписями, неясными штампами).

Налоговые проверки бывают двух видов: камеральные и выездные.

Основные различия между двумя видами проверок представлены в таблице 6.

Таблица 6

Виды налоговых проверок

Камеральная налоговая проверка	Выездная налоговая проверка
Может охватывать любые периоды деятельности налогоплательщика	Может быть проведена в период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки
Проверяются только документы, представленные налогоплательщиками, налоговыми агентами	Проверяются документы и объекты налогообложения
Проводится без специального решения налогового органа	Проводится только по специальному решению налогового органа
Срок проведения, как правило, 3 месяца	Срок проведения составляет 2 месяца

Методы налогового контроля. Метод налогового контроля — это конкретный способ, прием проверки законности хозяйственных операций, правильности их отражения в документах, обнаружения правонарушений и преступлений.

Методы налогового контроля не имеют самостоятельного значения и не могут использоваться обособленно от какой-либо конкретной формы налогового контроля.

При применении методов налогового контроля обязательно должны соблюдаться правовые нормы. В противном случае акт налоговой проверки не имеет законной силы. В рамках одной формы организации контрольной деятельности могут применяться различные методы контроля. Например, в ходе налоговой проверки для изучения реального состояния расчетов предприятия с бюджетом налоговые органы исследуют документы финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с точки зрения их подлинности и достоверности, осуществляют счетную проверку, юридическую, логическую оценку документов, применяют другие приемы анализа документов.

Методы налогового контроля можно сгруппировать по следующим признакам:

- методы документального контроля;
- методы фактического контроля;
- расчетно-аналитические методы;

— информативные методы.

Методы документального контроля включают формальную проверку, нормативную проверку, арифметическую (счетную) проверку документов и учетных регистров, сличение документов с учетными записями и изучение обоснованности бухгалтерских проводок. Истребование документов и выемка документов представляют собой процессуальные действия сотрудников налоговых органов по обеспечению представления документов. Они зафиксированы в Налоговом кодексе РФ, носят правовой характер. Методы документального контроля играют основную роль в проведении контрольно-проверочных мероприятий, а именно: формальной проверки; нормативной проверки; счетной (арифметической) проверки документов и учетных регистров; сличения документов с учетными записями и изучения обоснованности бухгалтерских отчетов; инвентаризации имущества; экспертизы.

Группа **методов фактического контроля** объединяет методы, связанные с контролем результатов финансово-хозяйственной деятельности и выполнением налогоплательщиком его обязанностей по полному, точному исчислению налогов и своевременному их перечислению в бюджет. К этой группе относятся следующие основные методы: инвентаризация имущества налогоплательщиков (наличных денег, ценных бумаг, расчетов); экспертиза (экспертная оценка) качества материальных ценностей, достоверности документов, экспертное исследование подлогов; проверка объемов выполненных работ; встречная сверка и взаимная сверка документов; контрольный запуск сырья и материалов в производство; лабораторный анализ качества сырья и материалов; контрольная закупка.

С помощью методов фактического контроля осуществляются: проверка объемов выполненных работ (изучение фактического выполнения оплаченных работ, контрольный обмер); встречная сверка и сопоставление (взаимная сверка, взаимный контроль, контрольное сличение) документов; контрольный запуск сырья и материалов в производство; лабораторный анализ; контрольная закупка.

Расчетно-аналитические методы, применяемые в ходе осуществления налоговых проверок, можно разделить на две группы: вспомогательные и косвенные. *Вспомогательные методы* носят вторичный характер по отношению к документальным и фактическим методам налогового контроля и направлены на комплексное изучение и исследование финансово-хозяйственной деятельности

контролируемого объекта в целях выявления налоговых правонарушений и преступлений. Непосредственно на основе вспомогательных методов нельзя рассчитать налоговую базу. В группу вспомогательных методов входят:

- технико-экономические расчеты;
- нормативное (контрольное) сличение;
- группировка и обобщение;
- логическая оценка сведений, содержащихся в документах;
- экономический анализ плановых, фактических и отчетных данных.

Косвенные методы определения налоговых обязательств базируются на использовании информации, которая отсутствует в обычных бухгалтерских документах и предназначена в основном для целей, не связанных с налогообложением. К косвенным методам относятся следующие методы:

- контроль ценообразования налоговыми органами;
- расчет по аналогии;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- метод анализа собственного капитала;
- расчет выхода продукции по объему используемого сырья и др.

Учет в системе налогового администрирования и контроля.

Налоговые органы применяют достаточно сложную систему учета. С одной стороны, каждый налоговый орган обязан учитывать собственную хозяйственную деятельность, расход получаемых на содержание средств в пределах смет, утвержденных вышестоящими органами. Такой учет считается бухгалтерским по форме и содержанию. С другой стороны, налоговые органы являются уникальной системой сбора, формирования и систематизации информации о налогоплательщиках, поступающих в бюджет налогов и сборах, формируемых у налогоплательщиков налоговых базах, бухгалтерской и налоговой отчетности юридических лиц, налоговых декларациях физических лиц и др. Такая информация служит предметом оперативного учета налоговых органов.

Вся система оперативно-бухгалтерского учета обеспечивает управление налоговыми органами аналитической и оперативной информацией, необходимой для принятия текущих и стратегических управленческих решений.

Контроль в системе государственного налогового администрирования. Основные цели государственного налогового контроля — противодействие уходу от налогов и обеспечение устойчивого поступления бюджетных доходов.

Можно выделить следующие основные формы налогового контроля:

- контроль за своевременным поступлением платежей;
- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки;
- реализация материалов налоговых проверок;
- контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов и др.

Анализ в системе налогового администрирования. Анализ трактуется в экономической литературе как познавательная процедура мысленного или реального расчленения объекта или явления.

Анализ в системе налогового администрирования можно рассматривать в двух направлениях: 1) анализ финансовый макроэкономический; 2) микроэкономический (внутренний) анализ, комплексно характеризующий и позволяющий оценивать деятельность налоговых органов.

Регулирование в системе налогового администрирования. Целью налогового регулирования является достижение равновесия общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых правоотношений. Непосредственное участие государства в регулировании экономики при проведении налоговой политики осуществляется с помощью таких налоговых инструментов, как налоговая ставка, налоговая льгота, налоговая база и некоторых других. Государство использует при этом как прямые, так и косвенные методы использования налоговых инструментов.

Международное налоговое планирование и прогнозирование. В мировом хозяйстве наблюдается существенная интенсификация процессов, связанных с международной миграцией капиталов. Еще в сравнительно недавнем прошлом в системе мирохозяйственных связей превалярующая роль принадлежала обмену товарами и услугами с сопутствующим ему вывозом капитала в ссудной форме.

В современных условиях значительное место занимают прямые финансовые, производственные и технологические связи между компаниями разных стран. В результате капиталы можно более легко

и свободно перемещать из одного государства в другое в поисках наиболее благоприятных условий для их применения, достижения принципа максимизации прибыли, что вызывает необходимость учитывать влияние достаточно большого количества факторов, в том числе и налогового.

Учет налогового фактора для компаний, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, в настоящее время приобретает важнейшее значение, так как в конечном счете именно налоговое планирование позволяет сделать выбор между разными вариантами и методами осуществления деятельности и размещения активов, а главное, обеспечить достижение возможно более низкого уровня налогообложения.

Анализируя процесс международного налогового планирования, можно выделить два наиболее значимых направления:

1. Необходимость учета межгосударственного территориального аспекта, обуславливающего отличительные признаки международного налогового планирования.

2. Необходимость учета того обстоятельства, что возможности международного налогового планирования могут быть применены не только для субъектов внешнеэкономической деятельности, но и для юридических лиц — резидентов, стремящихся минимизировать налоговые обязательства в пределах своей юрисдикции путем перевода доходов в страны с льготным режимом налогообложения, инвестиций в наиболее доходные, надежные и необлагаемые активы на международных рынках капитала.

Результаты анализа факторов, влияющих на процесс международного налогового планирования, форм и методов, используемых в международном налоговом планировании и применяемых российскими организациями, позволяет осуществить комплекс мероприятий по налоговому планированию в зависимости от того, на какой ступени развития находится деятельность организации, с учетом ее целей и задач на ближайшую и долгосрочную перспективу. Нужно иметь в виду и такой важный аспект, как наиболее выгодное с налоговой точки зрения местонахождение компании, ее руководящих органов. Данное обстоятельство не устраняет необходимости тщательного и достаточно подробного изучения влияния других факторов, условно разделенных на две группы: ожидаемые и достигнутые.

В первую группу можно включить такие факторы, как: организационно-правовая форма компании, ее организационная структура, возможные варианты размещения капиталов, инвестиционной политики, финансирования кратко- и долгосрочных проектов.

Ко второй группе относят методы ведения бухгалтерского и налогового учета, способы устранения двойного налогообложения, зачета налогов, уплаченных за рубежом.

По уровню налогового бремени все страны мира можно разделить на юрисдикции с высокими налогами и юрисдикции с либеральным налогообложением.

К юрисдикциям с высоким уровнем налогообложения принадлежит большинство экономически развитых стран и развивающихся государств: ставки налога на прибыль корпораций и индивидуального подоходного налога здесь находятся на уровне 30–60%, ставки налогов на распределение прибыли в форме процентов, дивидендов и роялти — 15–35%. При этом существуют достаточно жесткая процедура создания и регистрации фирмы, контроль финансовой отчетности, проводится обязательный аудит.

К юрисдикциям с либеральным налогообложением можно отнести так называемые офшорные юрисдикции, привлекающие иностранный капитал путем предоставления специальных налоговых и других льгот иностранным компаниям.

Под **офшорной деятельностью** понимается любая официально разрешенная зарубежная коммерческая деятельность иностранных юридических и физических лиц в иностранных валютах с территории страны регистрации с юридическими и физическими лицами — резидентами зарубежных государств в льготном налоговом, валютном, таможенном, административном и регистрационном режиме.

Необходимо подчеркнуть, что некоторые юрисдикции через систему налоговых льгот создают режим для иностранных предпринимателей, близкий к офшорному, но без формального введения офшорного режима (фактические офшорные центры).

Основой офшорного режима считаются налоговые льготы. Но отмена уплаты налогов не означает полного освобождения от налоговых обязательств. Как правило, взимаются сборы, размер которых напрямую не зависит от оборота и прибыли компании. Причем ставки взимаемых сборов ниже, чем обычные ставки налогов в юрисдикции регистрации или в стране происхождения капитала.

В рамках содержательного анализа международного налогового планирования особую актуальность имеют вопросы, связанные с устранением двойного налогообложения.

Проблема двойного налогообложения представляет собой комплекс законодательно закрепленных мер по зачету уплаченных за рубежом налогов в счет суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет, либо освобождение от налогообложения организации в связи с тем, что ее прибыль (доходы) обложена налогом за рубежом.

На практике имеются следующие методы устранения двойного налогообложения:

- налоговый кредит или зачет (tax credit or tax relief);
- налоговый вычет (tax deduction);
- налоговое освобождение (tax exemption).

Налоговый кредит — это уменьшение суммы подлежащих перечислению в бюджет налогов на сумму налогов, уплаченных за рубежом. Однако при данном методе устранения двойного налогообложения налоговый кредит обычно предоставляется не на всю сумму уплаченного за рубежом налога, а только на ту его часть, которая не превышает максимально возможную сумму налога с такой же суммы прибыли в стране резидентства, где организация уплачивает налоги со всей полученной прибыли вне зависимости от места ее получения.

Налоговый вычет — это уменьшение суммы совокупной налогооблагаемой прибыли организации в государстве, в котором компания является налоговым резидентом, на суммы налогов, уплаченных в других странах.

Налоговое освобождение — закрепляемое на межгосударственном уровне соглашение о том, что государство, где зарегистрирована организация, облагает налогом отдельные виды прибыли (дохода), в том числе зарубежные, причем доходы, полученные в зарубежных государствах, не будут подлежать налогообложению в этих других государствах.

3.3. Ответственность за нарушение налогового законодательства

В соответствии с главой 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» определены виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение:

Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе

1. Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 10 тысяч рублей.

2. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей.

Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)

1. Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета

влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

2. Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок

влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета). Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей.

Статья 119.2. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения

1. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере сорока тысяч рублей.

2. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере восьмидесяти тысяч рублей.

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

1. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи

влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей.

2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере тридцати тысяч рублей.

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), влекут взыскание штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее сорока тысяч рублей.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)

1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

3. Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

4. Не признается правонарушением неуплата или неполная уплата ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков сумм налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков или других неправомерных действий (бездействия), если они вызваны сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога, иным участником консолидированной группы налогоплательщиков.

Статья 122.1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником

1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

2. Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога.

Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов:

1. Неправомерное удержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом,

влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при одновременном выполнении следующих условий:

— налоговый расчет (расчет по налогу) представлен в налоговый орган в установленный срок;

— в налоговом расчете (расчете по налогу) отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений и (или) ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей перечислению в бюджетную систему Российской Федерации;

— налоговым агентом самостоятельно перечислены в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, не перечисленная в установленный срок, и соответствующие пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога

Несоблюдение установленного настоящим Кодексом порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога,

влечет взыскание штрафа в размере 30 тысяч рублей.

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

1.1. Непредставление налоговому органу документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании, в срок, либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями

влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 500 000 рублей.

1.1-1. Непредставление налоговому органу документов, либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 1 миллиона рублей.

1.2. Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

2. Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах,

— влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере десяти тысяч рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в размере одной тысячи рублей.

Статья 126.1. Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения

1. Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных настоящим Кодексом, содержащих недостоверные сведения, если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения,

влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.

Статья 126.2. Представление налоговым агентом налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения

налогоплательщиками инвестиционных налоговых вычетов в упрощенном порядке

1. Представление налоговым агентом налоговому органу недостоверных сведений о факте открытия индивидуального инвестиционного счета налогоплательщика, о суммах денежных средств, внесенных налогоплательщиком на такой индивидуальный инвестиционный счет за соответствующий налоговый период, в рамках процедуры получения налогоплательщиком инвестиционных налоговых вычетов в порядке, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы налога, неправомерно полученного налогоплательщиком в связи с предоставлением инвестиционного налогового вычета в упрощенном порядке на основании представленных налоговым агентом недостоверных сведений.

2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной пунктом 1 настоящей статьи в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и уточненные сведения представлены налоговому органу до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности представленных налоговым агентом сведений.

Статья 128. Ответственность свидетеля

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере тысячи рублей.

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний

влечет взыскание штрафа в размере трех тысяч рублей.

Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода

1. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки

влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей.

2. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода

влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

1. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.

2. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 20 000 рублей.

3. Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком налоговому органу сообщения, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение.

Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса

1. Нарушение установленного настоящим Кодексом порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения —

влечет взыскание штрафа в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

2. Те же деяния, совершенные более одного раза, — влекут взыскание штрафа в шестикратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Статья 129.3. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми

1. Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми,

влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей.

2. Налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при условии представления им федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, или в соответствии с порядком, установленным соглашением о ценообразовании для целей налогообложения.

Статья 129.4. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках

Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.

В соответствии с Административным регламентом Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию предусмотрен досудебный (внесудебный) порядок обжалования решений и действий (бездействия) налоговых органов, а также их должностных лиц.

Обжалование решений (актов ненормативного характера) налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов, принятых (осуществляемых) в ходе предоставления государственной услуги, рассмотрение соответствующих жалоб и принятие решений по ним осуществляются в порядке, установленном разделом VII. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено НК РФ, в течение 3 месяцев со дня, когда заявитель узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению заявителя может быть восстановлен вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Предмет досудебного (внесудебного) обжалования. Предметом досудебного (внесудебного) обжалования являются решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, принятые (осуществляемые) в ходе предоставления государственной услуги.

Исчерпывающий перечень оснований для приостановления рассмотрения жалобы и случаев, в которых ответ на жалобу не дается

Основания для приостановления рассмотрения жалобы отсутствуют.

Жалоба не подлежит рассмотрению по существу поставленных вопросов в следующих случаях:

- 1) при пропуске срока подачи жалобы;
- 2) при подаче жалобы представителем заявителя, полномочия которого документально не подтверждены;
- 3) при отсутствии подписи лица, обратившегося с жалобой;
- 4) при получении налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

Заявителю, подавшему жалобу, должно быть сообщено о невозможности рассмотрения его жалобы по существу поставленных вопросов.

В случаях устранения обстоятельств, предусмотренных подпунктами 2, 3 настоящего пункта, жалоба может быть подана повторно в пределах сроков подачи жалобы, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Основания для начала процедуры досудебного (внесудебного) обжалования. Основанием для начала процедуры досудебного (внесудебного) обжалования является подача заявителем жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в порядке, установленном НК РФ.

Право заявителя на получение информации и документов, необходимых для обоснования и рассмотрения жалобы

Право заявителя на получение информации и документов, необходимых для обоснования и рассмотрения жалобы, предусмотрены НК РФ и обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов, предоставляющих государственную услугу.

Жалоба на решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, принятые (осуществляемые) в ходе предостав-

ления государственной услуги, подается в установленном порядке вышестоящему должностному лицу налогового органа или в вышестоящий налоговый орган.

Сроки рассмотрения жалобы. Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения.

Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 рабочих дней.

О принятом решении в течение 3 рабочих дней со дня его принятия сообщается в письменной форме заявителю.

Результат досудебного (внесудебного) обжалования. По итогам рассмотрения жалобы на решение налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить решение налогового органа;
- 3) изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

В случае, если заявитель не удовлетворен решением инспекции ФНС России, управления ФНС России, принятыми по жалобе, это лицо вправе обратиться с жалобой в письменной форме в ФНС России.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого решения или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Что означает термин «налоговое администрирование»?
2. Что означает термин «налоговое планирование»?
3. Что является целями налогового администрирования?
4. Укажите основные признаки администрирования налогов.
5. Какие полномочия осуществляет Министерство финансов РФ?
6. Сколько ступеней имеет современная система налоговых органов Российской Федерации и какие?

7. Какие полномочия осуществляет Федеральная налоговая служба России?

8. Какими правами и обязанностями обладает Федеральная налоговая служба России?

9. По каким основным направлениям и формам взаимодействуют налоговые органы и органы внутренних дел?

10. Какие основные задачи решает государственное налоговое планирование?

11. Что включает в себя налоговое прогнозирование?

12. Какие вы знаете формы и методы налогового контроля?

13. Перечислите основные нормативные акты, регламентирующие ответственность за нарушения налогового законодательства.

14. Какие вы знаете виды правонарушений в налоговой сфере?

ГЛАВА 4

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Учебные вопросы:

- 4.1. Место НДС в общей системе налогов.
- 4.2. Экономическая сущность НДС и методы определения НДС.
- 4.3. Порядок исчисления и уплаты НДС.
- 4.4. Налогоплательщики и объект налогообложения.
- 4.5. Налоговая база и порядок ее определения. Налоговые агенты.
- 4.6. Ставки налога на добавленную стоимость.
- 4.7. Льготы и налоговые вычеты.
- 4.8. Счёт-фактура, её значение при определении налога на добавленную стоимость.

4.1. Место НДС в общей системе налогов

Налог на добавленную стоимость (далее — НДС) — косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части добавленной стоимости товара, работы или услуги, которая создаётся в процессе производства товаров, работ и услуг.

В результате применения НДС конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретаемого им блага, однако в бюджет эта сумма начинает поступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части стоимости, «добавленной» к стоимости приобретённых сырья, работ и (или) услуг, необходимых для производства, уплачивает в бюджет каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги на различных стадиях.

Первоначально в Германии экономист В. фон Сименс предложил ввести «облагороженный налог с оборота». Однако в то время его идея не была воспринята должным образом. Затем в 1954 г. министр финансов Франции М. Лоре разработал принципиальную схему действия налога, способного заменить налог с оборота, который в то

время взимался в стране. Впервые НДС на практике был апробирован во Франции в 1958 г., а с конца 1960-х гг. распространение данного налога приняло масштабный характер. Этому способствовало принятие директив ЕЭС, согласно которым НДС утверждался в качестве основного косвенного налога для стран — членов ЕЭС и устанавливались сроки его введения — до 1972 г.

Широкое распространение НДС обусловлено его фундаментальными преимуществами, в числе которых: стремление облагать налогом расходы конечных потребителей, а не затраты производителей по производству товаров, работ, услуг; потенциально широкая база налогообложения (большинство товаров, работ, услуг облагаются НДС); регулярность налоговых поступлений и их пропорциональное увеличение в зависимости от изменения уровня цен; получение государством части дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла, при том, что конечная сумма НДС, получаемая государством, не зависит от количества промежуточных производителей и продавцов; применение «зачетной» схемы этого налога по всей цепи производства и обращения товара, создающей трудности для уклонения от его уплаты; косвенное стимулирование процессов накопления и инвестирования (доходы, идущие на эти цели, не облагаются НДС), а также производства экспортной продукции (применяется минимально возможная ставка 0 %).

В России НДС был введен с 1 января 1992 г. и в совокупности с акцизами фактически вытеснил другие косвенные налоги с оборота и с продаж, намного превзойдя их по своей роли и значению. Начиная с 1 января 2001 г. взимание НДС и осуществляется в соответствии с главой 21 НК РФ.

4.2. Экономическая сущность НДС и методы определения НДС

Рассмотрим сначала экономическую сущность и механизм его действия. НДС взимается с каждого акта продажи, начиная с производственного и распределительного цикла и заканчивая продажей продукции потребителю. В научной литературе экономическое содержание НДС обычно представляют как форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и распределения и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Что же такое добавленная стоимость? В самом общем виде добавленная стоимость представляет собой стоимость, которую производитель в обрабатывающем производстве, предприниматель в сфере распределения добавляют к стоимости сырья, материалов или к стоимости тех товаров и продуктов, которые были приобретены для создания нового изделия или услуги.

С одной стороны, добавленную стоимость можно представить как сумму заработной платы (ЗП) и получаемой прибыли (П) как основных элементов, входящих в состав добавленной стоимости, а также некоторых других элементов затрат налогоплательщика, связанных непосредственно с его производственным циклом. С другой стороны, добавленную стоимость можно представить как разницу между выручкой от реализации товаров, работ, услуг (РП) и произведенными при этом затратами (МЗ).

Исходя из этих двух вариантов определения добавленной стоимости, можно сформулировать четыре механизма для расчета суммы НДС:

1. НДС = Ставка налога * (Фонд оплаты труда + Прибыль)
2. НДС = Ставка налога * (Выручка – Материальные затраты)
3. НДС = Ставка налога * Фонд оплаты труда + Ставка налога * Прибыль

4. НДС = Ставка налога * Выручка – Ставка налога * Материальные затраты

Может показаться, что математическая идентичность между первым и вторым, а также третьим и четвертым механизмами расчета очевидна. Однако сумма налога, исчисленная по каждому из этих механизмов для конкретного промежутка времени (налогового периода), может получаться различной. Это объясняется тем, что при использовании разных механизмов исчисления НДС значения Фондом оплаты труда, Прибылью, Выручкой и Материальными затратами не совпадают между собой. В частности, в третьем механизме речь идет о произведенной в течение определенного периода времени продукции, а в четвертом механизме — о реализованной продукции за тот же период.

Поскольку при исчислении налога могут быть использованы различные механизмы, важным становится законодательное установление порядка исчисления НДС. Наибольшее распространение в мире получил четвертый механизм расчета налога, применяется он и в нашей стране. На практике использование данного метода связано с тем, что он позволяет применить ставку налога непосред-

ственно при сделке, поскольку не требуется определения собственно добавленной стоимости, а ставка применяется к ее компонентам (реализованной продукции и затратам).

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость определяется ст. ст. 166 и 173 НК РФ.

Методы определения НДС:

1. *Сложение (аддитивный)*

$$\text{ДС} = \text{ЗП} + \text{ОСФ} + \text{АО} + \text{Р}_{\text{пр}} + \text{Пр}$$

ЗП — заработная плата; ОСФ — отчисления во внебюджетные фонды; АО — Амортизационные отчисления; Р_{пр} — Прочие расходы; Пр — Прибыль

С_{ндс} — ставка НДС

$$\text{НДС} = (\text{ЗП} + \text{ОСФ} + \text{АО} + \text{Р}_{\text{пр}} + \text{Пр}) * \text{С}_{\text{ндс}}$$

2. *Вычитание (инвойсный)*

$$\text{СТ} = \text{Расходы (бухгалтерские)} + \text{ПР} = \text{МР} + \text{ДС}$$

$$\text{ДС} = \text{СТ} - \text{МР}; \text{СТ} — \text{стоимость}; \text{МР} — \text{материальные расходы}$$

ПР — прибыль

$$\text{НДС} = (\text{СТ} - \text{МР}) * \text{С}_{\text{ндс}}$$

$$\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{СТ} * \text{С}_{\text{ндс}} - \text{МР} * \text{С}_{\text{ндс}}$$

СТ*С_{ндс} — сумма НДС, предъявляемая покупателю.

МР*С_{ндс} — сумма НДС, принимаемая к вычету (сумма НДС, уплаченная поставщикам МР). Отражается в счетах фактур полученных, формируется книга покупок.

4.3. Порядок исчисления и уплаты НДС

Моментом определения налоговой базы (статья 167 НК РФ) является наиболее ранняя из следующих дат:

— день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

— день оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

— при передаче права собственности в целях настоящей главы приравнивается к его отгрузке;

— при реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по «договору складского хранения» с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства;

— день уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства.

Порядок исчисления налога определяется ст. ст. 166 и 173 НК РФ. Сумма НДС, как и большинства других российских налогов, определяется налогоплательщиком самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет ($\text{НДС}_{\text{бюдж}}$), определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов ($\text{НДС}_{\text{выч}}$) и увеличенная на сумму налога, подлежащего восстановлению ($\text{НДС}_{\text{восст}}$).

Общая исчисленная сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке (Ст) процентная доля налоговой базы (НБ); а при производстве и реализации продукции, которая облагается по разным ставкам, общая исчисленная сумма НДС представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз:

$$\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \sum \text{НБ} \cdot \text{Ст} - \text{НДС}_{\text{выч}} + \text{НДС}_{\text{восст}}$$

Следует иметь в виду, что если величина налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму налога с учетом восстановленного НДС, то в этом налоговом периоде НДС в бюджет не уплачивается, а указанная разница подлежит возмещению или зачету налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, могут быть покрыты за счет различных источников.

Возмещение НДС из бюджета остаётся одной из самых сложных для налогоплательщика операций. ФНС однозначно откажет в возмещении НДС, если не сформирован экономический источник для возмещения.

Экономический источник возмещения НДС — это НДС, уплаченный поставщиками хозяйствующего субъекта по сделке. Если контрагенты хозяйствующего субъекта не уплатили НДС, то и источник возмещения отсутствует.

Однако возместить НДС из бюджета можно частично, если доказана уплата НДС хотя бы с одной сделки в цепочке. Так происходит, например, когда товар ввозится из-за границы через таможенню: на таможене НДС уплачивается в бюджет, и конечный покупатель может

рассчитывать на вычет по НДС с этой суммы, даже если последующие перепродавцы оказались техничками и НДС в бюджет не заплатили.

В статье 171 НК РФ представлены налоговые вычеты, на которые налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в отношении:

— товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой 21 НК РФ;

— товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи;

— товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций по реализации работ (услуг);

— рекламных и маркетинговых услуг, приобретаемых для передачи прав;

— суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении услуг у иностранной организации, при наличии договора и (или) расчетного документа с выделением суммы налога и указанием идентификационного номера налогоплательщика и кода причины постановки на учет иностранной организации, а также документов на перечисление оплаты, включая сумму налога, иностранной организации;

— суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) и (или) либо при ввозе товаров на территорию Российской Федерации;

— суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них;

— суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей;

— суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строитель-

ства (ликвидации основных средств), сборке (разборке), монтаже (демонтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам);

— суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении объектов незавершенного капитального строительства;

— суммы налога, предъявленные налогоплательщику при выполнении работ (оказании услуг) по созданию нематериального актива;

— суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с главой 21 НК РФ, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

— суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

— суммы налога, исчисленные налогоплательщиком, налоговыми агентами, указанными с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав;

— суммы налога, исчисленные налогоплательщиком в случае отсутствия документов по операциям реализации товаров (работ, услуг);

4.4. Налогоплательщики (ст. 143 НК РФ) и объект налогообложения

Налогоплательщиками НДС (ст. 146 НК РФ) признаются:

— организации;

— индивидуальные предприниматели;

— лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее — налог) в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Условно всех налогоплательщиков НДС можно разделить на две группы:

- 1) налогоплательщики «внутреннего» НДС, т. е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) налогоплательщики «ввозного» НДС, т. е. НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию РФ.

Перечень налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, приведен в ст. 145 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Следует иметь в виду, что такое освобождение применяется только в отношении обязанностей, возникающих в связи с проведением операций на территории РФ. Но это положение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ.

Налогоплательщик утрачивает право на освобождение, если в течение периода его использования сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС превысит установленные ограничения или будет произведена реализация подакцизных товаров. В этом случае налогоплательщик начиная с первого числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения уплачивает налог на общих основаниях. В случае непредставления налогоплательщиком необходимых документов или представления документов, содержащих недостаточные, недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет с взысканием соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

Указанные положения не распространяются на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев; применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также на организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"», либо

участников проекта, которые имеют право на освобождение от обязанностей налогоплательщика в течение десяти лет со дня получения ими статуса участника проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Не признаются налогоплательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы:

- упрощенную систему налогообложения (УСН);
- патентную систему налогообложения;
- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- участники проекта «Сколково» (ст. 145.1 НК РФ).

Однако перечисленные лица обязаны уплатить НДС, если выставят покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС.

Согласно ст. 163 НК РФ налоговый период по НДС для всех налогоплательщиков (налоговых агентов) установлен как квартал.

Налоговые агенты уплачивают НДС по каждой операции одновременно с переводом денежных средств в пользу продавцов, не являющихся плательщиками НДС (иностранным лицам, органам государственной власти и управления, органам местного самоуправления).

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ НДС уплачивается в бюджет в соответствии с таможенным законодательством.

Налогоплательщики и налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Объектом налогообложения НДС являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе их безвозмездная передача;
- ввоз товаров на территорию РФ (импорт);
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно ст. 39 и п. 1 ст. 146 НК РФ к реализации товаров (работ, услуг) для целей обложения НДС относятся:

— продажа товаров (работ, услуг) одними организациями другим организациям и физическим лицам, т. е. передача права собственности на них на возмездной основе, в том числе если товар не отгружается и не транспортируется;

— выдача (передача) заказанных изделий, т. е. передача производителем заказчику продукции, которая изготовлена на «давальческой» основе;

— продажа товаров на комиссионных началах и на аукционах;

— обмен товаров (работ, услуг) на другие товары (работы, услуги);

— передача безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим организациям или физическим лицам, в том числе своим работникам;

— реализация предметов залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства (в соответствии с порядком, определяемом Гражданским процессуальным кодексом РФ);

— передача товаров (работ, услуг) по соглашениям о предоставлении отступного или новации;

— передача имущественных прав.

При определении объекта обложения НДС важное значение имеют понятия «товар», «работа» и «услуга».

Под **товаром** понимается любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество: продукция (предмет, изделие); недвижимое имущество, в том числе здания и сооружения; электро- и теплоэнергия, газ, вода; нематериальные активы, в том числе программное обеспечение, имущественные права.

К **работам** относится деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Поэтому объектом налогообложения могут быть объемы реализации строительномонтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других видов работ.

К **услугам** относится деятельность, результаты которой, не имея материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Объектом обложения НДС является выручка от оказания любых платных услуг, в частности, к ним относятся: транспортные услуги; посреднические услуги; услуги по сдаче в аренду имущества и недвижимости (кроме земли), в том чис-

ле финансовая аренда (лизинг); аудиторские, инновационные, информационные услуги; услуги по физкультуре и спорту, оздоровительные, туристско-экскурсионные услуги; услуги связи, бытовые и жилищно-коммунальные услуги; рекламные, юридические услуги; другие виды услуг.

Не признаются объектами обложения НДС:

— операции, которые в соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ не признаются реализацией товаров, работ, услуг (обращение российской или иностранной валюты, передача имущества и имущественных прав правопреемникам организации, взносы инвестиционного характера, иные операции);

— передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;

— передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

— выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности и в установленных законодательством случаях;

— передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

— операции по реализации земельных участков (долей в них);

— передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

— передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала.

Определение места реализации товаров (работ, услуг) при взимании НДС играет роль при осуществлении операций, затрагивающих разные страны. Если в операцию вовлечены две страны и более, место реализации играет важную роль в распределении налога между странами. Место реализации является основным инструментом, при-

меняемым для устранения двойного налогообложения или ухода от обложения НДС. В основу этого положены три принципа:

1) принцип территориальности означает, что облагаются налогом операции, совершаемые на территории данной страны независимо от того, осуществляются ли они организациями (предпринимателями) данного или иностранного государства;

2) принцип назначения означает, что товары пересекают границы и облагаются косвенными налогами в стране потребления, налог на экспортируемые товары не взимается;

3) принцип равенства означает, что в пределах одного государства идентичные товары облагаются налогом одинаково, т. е. НДС не должен влиять на выбор форм и методов ведения бизнеса, а также на выбор товаров потребителем.

Для определения объекта обложения НДС важно правильно установить место реализации товаров (работ, услуг) согласно ст. ст. 147 и 148 НК РФ, так как по содержанию налога им должна быть именно территория РФ.

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

— товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

— товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Местом реализации товаров в виде углеводородного сырья, добытого на морском месторождении углеводородного сырья, а также продуктов его технологического передела (стабильного конденсата, сжиженного природного газа, широкой фракции легких углеводородов) признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких обстоятельств, указанных выше в пункте 1, либо при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

— товар находится на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исключительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря и не отгружается и не транспортируется;

— товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в исклю-

чительной экономической зоне Российской Федерации либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря.

Местом реализации товаров в виде водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне Российской Федерации, и (или) товаров, произведенных из водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне Российской Федерации, признается территория Российской Федерации в случае, если в момент начала отгрузки и транспортировки указанные товары находятся в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительномонтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание;

3) услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Операции, не подлежащие обложению НДС. Осуществление ряда операций на территории РФ согласно ст. 149 НК РФ не подлежит обложению НДС, кроме того, в соответствии со ст. 150 НК РФ ввоз некоторых товаров на территорию России также освобождается от налогообложения.

Все операции, не подлежащие налогообложению, можно условно подразделить на четыре укрупненные группы:

1) социально значимые (реализация медицинских товаров/услуг, услуг детских дошкольных учреждений, услуг в сфере образования и искусства и т. п.);

2) экономические (реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли, реализация необработанных алмазов и т. п.);

3) не создающие добавленной стоимости (страховая деятельность, игорный бизнес и т. п.);

4) льготированные (операции, осуществляемые организациями, использующими труд инвалидов, религиозными организациями и т. п.).

Остановимся на праве налогоплательщика отказаться от освобождения от налогообложения операций, предусмотренных п. 3 ст. 149 НК РФ. Для того чтобы реализовать это право, налогоплательщик должен предоставить соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого он намерен отказаться от освобождения от налогообложения или приостановить его использование.

Действие отказа от освобождения операций от налогообложения или его приостановление не может быть менее одного года. Кроме того, отказ (приостановление) распространяется на все осуществляемые налогоплательщиком льготированные операции. При этом не допускается, чтобы такие операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем соответствующих товаров (работ, услуг).

4.5. Налоговая база и порядок ее определения. Налоговые агенты

Налоговая база по НДС рассчитывается налогоплательщиками самостоятельно. При реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг), облагаемых по различным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно по каждой из этих групп товаров (работ, услуг). При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Налоговая база по НДС в общем случае равна стоимости реализуемых товаров, работ, услуг, с учетом акцизов для подакцизных товаров (ст. 154 НК РФ). При этом в ст. ст. со 155 по 162.1 НК РФ приводятся подробности для определения налоговой базы отдельно для разных случаев:

— передача имущественных прав (ст. 155 НК РФ);

— доход по договорам поручения, комиссии или агентскому (ст. 156 НК РФ);

- при оказании услуг перевозок и услуг международной связи (ст. 157 НК РФ);
- реализация предприятия как имущественного комплекса (ст. 158 НК РФ);
- выполнение строительно-монтажных работ и передача товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд (ст. 159 НК РФ);
- ввоз (импорт) товаров на территорию РФ (ст. 160 НК РФ);
- при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ налогоплательщиками – иностранными лицами (ст. 161 НК РФ);
- с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров, работ, услуг (ст. 162 НК РФ);
- при реорганизации организаций (ст. 162.1 НК РФ).

Момент определения налоговой базы играет важную роль в исчислении НДС. Согласно ст. 167 НК РФ учетная политика для целей налогообложения НДС является единой для всех налогоплательщиков, и моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг, имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

Следует учитывать, что когда моментом определения налоговой базы является вторая из представленных выше дат, то на день отгрузки товаров или передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. Таким образом, сначала начисляется НДС с суммы полученных авансов (оплаты предстоящих поставок), затем еще раз — с реализации (отгрузки), а ранее начисленный НДС с оплат предстоящих поставок принимается к вычету после отгрузки соответствующих товаров (ст. ст. 167 и 172 НК РФ).

Помимо этого, по отдельным операциям существует еще ряд особенностей при определении момента реализации, которые изложены в таблице 7.

Таблица 7

**Особенности момента определения налоговой базы
по отдельным операциям**

№ п/п	Содержание операции	Момент определения налоговой базы (реализации)
1	Реализация налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации складского свидетельства
2	Уступка новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров, работ, услуг	День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства
3	Приобретение денежного требования у третьих лиц; передача имущественных прав налогоплательщиками	День уступки требования или день исполнения обязательства должником
4	Передача прав, связанных с заключением договора, арендных прав	День передачи имущественных прав
5	Реализация товаров, работ, услуг, облагаемый по ставке 0 %	Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0 %
6	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последнее число месяца каждого налогового периода
7	Передача товаров, работ, услуг для собственных нужд	День совершения указанной передачи
8	Получение налогоплательщиком — изготовителем оплаты частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет более 6 месяцев (по перечню, утверждаемому Правительством РФ)	По выбору налогоплательщика: день их оплаты (частичной оплаты); день отгрузки (передачи) указанных товаров, работ, услуг (при наличии раздельного учета осуществляемых операций)

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по их оплате. Доходы могут быть получены как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Выручка, полу-

ченная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, который действовал на дату фактической реализации товаров (работ, услуг) или на дату осуществления расходов.

Спецификой НДС является сложный состав его налоговой базы. Следует обратить внимание на то, что в некоторых случаях организации или ИП могут выступать налоговыми агентами по НДС (ст. 161 НК РФ), т. е. у них возникает обязанность рассчитать сумму налога, удержать ее из доходов налогоплательщика и перечислить в бюджет независимо от того, исполняют ли они обязанности плательщика НДС (таблица 8).

Таблица 8

Определение налоговой базы по НДС

№ п/п	Содержание операции	Налоговая база
1	<p>Реализация товаров (работ, услуг), в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> по товарообменным (бартерным) операциям; на безвозмездной основе; при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства; при передаче товаров (работ, услуг) при оплате труда в натуральной форме 	<p>Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.</p> <p>В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки товаров (работ, услуг); которые облагаются по налоговой ставке 0 % в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ; которые не подлежат налогообложению

№ п/п	Содержание операции	Налоговая база
2	Реализация товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы предоставляемых субвенций (субсидий) или льгот при определении налоговой базы не учитываются
3	Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС	Разница между ценой реализуемого имущества, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и акцизов, и остаточной стоимостью реализуемого имущества (с учетом переоценок)
4	Реализация сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (кроме подакцизных товаров), а также автомобилей, закупленных у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС	Разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и ценой приобретения указанной продукции, автомобилей
5	Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Стоимость обработки сырья, переработки, иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС
6	Реализация товаров (работ, услуг) по срочным сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором срока по указанной в этом договоре цене	Стоимость товаров (работ, услуг), указанная в договоре, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, действующих на дату реализации, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС

№ п/п	Содержание операции	Налоговая база
7	Реализация новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации облагаемых НДС товаров (работ, услуг)	Величина превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования
8	Осуществление предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров	Сумма дохода, полученная в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров
9	Передача товаров, выполнение работ или оказание услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), при исчислении налога на прибыль организаций	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС
10	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов на их выполнение
11	Ввоз товаров на таможенную территорию РФ	Сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам)
12	Ввоз товаров на таможенную территорию РФ в случае, когда в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию РФ товаров	Сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на их доставку до границы РФ и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров)

Порядок расчета налоговой базы. Для того чтобы рассчитать НДС, необходимо рассчитать сумму НДС, исчисленную при реализации, сумму вычетов по НДС и, при необходимости, сумму НДС, которую нужно восстановить к уплате.

Восстановлению подлежат ранее принятые к вычету суммы НДС по операциям, указанным в п. 3 в ст. 170 НК РФ.

Формула расчета НДС:

$$\begin{aligned} & \text{НДС ИСЧИСЛЕННЫЙ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ} = \\ & \quad \text{НАЛОГОВАЯ БАЗА} * \text{СТАВКА НДС} \\ & \quad \text{НДС К УПЛАТЕ} = \\ & \text{НДС ИСЧИСЛЕННЫЙ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ} \text{ — «ВХОДНОЙ» НДС,} \\ & \quad \text{ПРИНИМАЕМЫЙ К ВЫЧЕТУ} + \text{ВОССТАНОВЛЕННЫЙ НДС} \end{aligned}$$

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые используются для осуществления как облагаемых, так и не подлежащих обложению НДС операций. При отсутствии отдельного учета сумма НДС вычетов не подлежит и в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ для ИП), не включается. Отдельный учет вести не обязательно только в тех налоговых периодах, в которых доля расходов на производство не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство.

Налоговые агенты. Налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему (ст. 24 НК РФ). Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. Налоговые проверки налоговых агентов проводятся в том же порядке, что и проверки налогоплательщиков.

Хозяйствующие субъекты должны исполнить обязанности налогового агента по НДС в следующих случаях (таблица 9):

Таблица 9

Порядок исполнения обязанностей налогового агента по НДС

Случаи исполнения обязанностей налогового агента по НДС	Основание
На территории РФ приобретены товары, работы или услуги у иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете. Налоговая база этом определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС	пп. 1–2 ст. 161 НК РФ
Арендуется федеральное имущество, имущества субъектов РФ или муниципальное имущество. Налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС	п. 3 ст. 161 НК РФ
Куплено (получено) государственное (муниципальное) имущество, не закрепленное за государственными (муниципальными) организациями (учреждениями)	п. 3 ст. 161 НК РФ
Реализовано конфискованное имущество или имущество, реализуемое по решению суда. Налоговая база исчисляется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой в соответствии со ст. 40 НК, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без учета НДС	п. 4 ст. 161 НК РФ
Проданы на территории РФ по договору комиссии, поручения или агентскому договору товары (работы, услуги, имущественные права), принадлежащие иностранным лицам, не состоящим на налоговом учете. Налоговая база представляет собой стоимость указанных товаров с учетом акцизов (по подакцизным товарам) и без включения в них НДС	п. 5 ст. 161 НК РФ
Заказано строительство судна и в течение 90 дней после получения права собственности на него не зарегистрировали судно в Российском международном реестре судов	п. 6 ст. 161 НК РФ
Куплены на территории РФ сырые шкуры животных, лом и отходы черных и цветных металлов, алюминий вторичный и его сплавы, а также макулатура	п. 8 ст. 161 НК РФ

4.6. Ставки налога на добавленную стоимость

Налоговые ставки по НДС предусмотрены ст. 164 НК РФ.

Наиболее распространенной является основная ставка НДС, равная 20 %. Данная ставка применяется ко всем операциям, которые не подлежат обложению по пониженной или специальной ставке, т. е. используется по большинству товаров, работ, услуг, в том числе и при их ввозе на территорию РФ.

Налогообложение по пониженной ставке, равной 10 %, осуществляется при реализации в РФ и при ввозе на территорию РФ:

— отдельных социально значимых продовольственных товаров: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных видов); молока и молокопродуктов; яйца и яйцо-продуктов; растительного масла; маргарина; сахара; соли; зерна; комбикормов; хлеба и хлебобулочных изделий; крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород); море- и рыбопродуктов (за исключением деликатесных); овощей; продуктов детского и диабетического питания;

— отдельных товаров для детей: трикотажных изделий; швейных изделий, кроме изделий из натуральной кожи и натурального меха; обуви (за исключением спортивной); детских кроватей, матрацев, колясок; игрушек; подгузников; школьных тетрадей, дневников и других школьно-письменных принадлежностей);

— периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (налогообложению по пониженной ставке не подлежат издания рекламного или эротического характера);

— медицинских товаров отечественного и зарубежного производства (лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, изделий медицинского назначения).

В НК РФ также предусмотрена специальная ставка, равная 0 %. Ее особенностью является возможность получения налогоплательщиком возмещения из бюджета сумм НДС, предъявленных поставщиком и уплаченных налогоплательщиком, при условии предоставления в налоговые органы в установленные сроки предусмотренных НК РФ документов, подтверждающих обоснованность применения ставки, равной 0 %. Нулевая ставка применяется, в частности, при реализации:

— товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии их фактического вывоза за пределы территории РФ и своевременного представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ;

— работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, в том числе организация и сопровождение перевозок, транспортировка, погрузка и перегрузка товаров, вывозимых за пределы территории РФ, а также ввозимых в РФ, выполняемые российскими перевозчиками; кроме того, в данную груп-

пу включаются работы и услуги по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки на таможенной территории;

— работ и услуг, непосредственно связанных с перевозкой через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

— услуг по перевозке пассажиров и багажа, если пункт их отправления или пункт назначения расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

— товаров (работ, услуг) в области космической деятельности — (космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры, работы (услуги), выполняемые с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности и/или из атмосферы Земли; работы (услуги) по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве; подготовительные и/или вспомогательные наземные работы (услуги);

— драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, аналогичным фондам субъектов РФ, Центральному банку РФ и другим банкам;

— товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования их персонала, включая проживающих вместе с ними членов семей, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении представительств РФ;

— припасов (топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов), вывезенных в таможенном режиме перемещения припасов;

— выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с российской таможенной территории продуктов переработки, а также связанных с такой перевозкой работ (услуг), в том числе по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

— построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Для определения суммы НДС в составе цены, сформированной с учетом НДС, предусмотрены расчетные ставки налога (п. 4 ст. 164 НК РФ), которые, по сути, не являются какими-либо самостоятельными ставками. Применение их ограничено. Так, налогоплательщик не вправе в большинстве случаев расчетным методом выделить сумму НДС из цены приобретаемого товара (работы, услуги) с учетом НДС для принятия суммы налога к вычету. Для этого продавец указанного товара (работы, услуги) должен выставить счет-фактуру с выделением суммы НДС отдельной строкой, а также необходимо выполнение еще ряда требований, о которых будет сказано ниже.

Тем не менее расчетным методом сумма НДС определяется, в частности, в следующих ситуациях:

— при получении оплаты либо частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав, т. е. при получении авансов;

— при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ, услуг в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в виде процента (дисконта) по облигациям и векселям, страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств;

— при удержании налога налоговыми агентами;

— при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом;

— при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, а также автомобилей, закупленных у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, и в ряде других случаев.

4.7. Льготы и налоговые вычеты

Льготы. Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется. Эти операции определены в п. 2 ст. 146 НК РФ.

Льготные операции. При осуществлении некоторых операций, являющихся объектом налогообложения по НДС, организации и предприниматели не обязаны исчислять и уплачивать налог. Такие операции отнесены к категории льготных операций и освобождены от обложения НДС. Их перечень является закрытым и установлен ст. 149 НК РФ.

Если плательщик одновременно осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообло-

жению, то он обязан вести отдельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Если освобождаемый вид деятельности лицензируется, то налогоплательщик может применять льготу только при наличии лицензии.

Налогоплательщик может отказаться от применения льгот, указанных в п. 3 ст. 149 НК РФ.

Вычеты. Вычетам подлежат суммы НДС, которые:

— предъявлены поставщиками (подрядчиками, исполнителями) при приобретении товаров (работ, услуг);

— уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

— уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, с территории государств – членов Таможенного союза (п. 2 ст. 171 НК РФ);

— предъявлены налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория Российской Федерации не признается, за исключением операций, освобождаемых от налогообложения НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ;

— предъявлены налогоплательщику при приобретении рекламных и маркетинговых услуг в целях передачи прав, указанных в подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ, либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

— товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ;

— товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные покупателями – налоговыми агентами. Право на указанные налоговые вычеты имеют

покупатели – налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика. Налоговые агенты, осуществляющие операции, указанные в пп. 4 и 5 ст. 161 НК РФ, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных по этим операциям.

Вычету подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику – иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах Российской Федерации, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации для его производственных целей или для осуществления им иной деятельности.

Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату налогоплательщику – иностранному лицу после уплаты налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого налогоплательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги), имущественные права использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованных удержавшему налог налоговому агенту. Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату при условии постановки налогоплательщика – иностранного лица на учет в налоговых органах Российской Федерации.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг).

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные

налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

В случае реорганизации вычета у правопреемника (правопреемников) подлежат суммы налога, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организации по товарам (работам, услугам), приобретенным реорганизованной (реорганизуемой) организацией для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления, принимаемые к вычету, но не принятые реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету на момент завершения реорганизации.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Порядок применения налоговых вычетов (ст. 171 НК РФ). Принять к вычету «входной» НДС можно только после того, когда товары (работы, услуги) приняты к учету и имеются соответствующие первичные документы и счет-фактура.

Налоговые вычеты, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов производятся

в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке и (или) нематериальных активов.

Порядок возмещения налога (ст. 176 НК РФ). В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению (зачёту, возврату) налогоплательщику. После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки. Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком (его представителем) возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности.

Одновременно принимаются решения:

— о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;

— об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;

— о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

При наличии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию, налоговым органом производится самостоятельно зачёт суммы налога, подлежа-

щей возмещению, в счёт погашения указанных недоимки и задолженности по пеням и (или) штрафам.

Возмещение НДС, как правило, производится после окончания камеральной проверки, которая продолжается 2 месяца. В случае выявления признаков, указывающих на возможные нарушения, срок камеральной налоговой проверки может быть продлен до трех месяцев.

Подлежащая возмещению сумма может быть зачтена в погашение задолженности (недоимки, пеням, штрафам) по федеральным налогам, зачтена в счет предстоящих платежей или возвращена на расчетный счет.

Возмещение НДС можно получить либо после окончания камеральной проверки (п. 2 ст. 176 НК РФ) либо, в случае применения заявительного порядка возмещения НДС (п. 8 ст. 176.1 НК РФ), — до завершения камеральной проверки.

После проведения камеральной проверки декларации по НДС налогоплательщик подает в инспекцию заявление на возврат и ему производится возврат НДС.

Налогоплательщики реализуют право на применение заявительного порядка возмещения налога путем подачи в налоговый орган налоговой декларации, банковской гарантии и заявления о применении заявительного порядка возмещения налога (п. 7 ст. 176.1 НК РФ). Деньги возмещаются налогоплательщику за 12 дней, после чего проводится камеральная проверка.

Исключение составляют налогоплательщики, уплатившие за предыдущие 3 года не менее 2 млрд руб. налогов, они могут не представлять банковскую гарантию (подп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ).

Восстановление налога. Восстановлению подлежат ранее обоснованно принятые к вычету суммы НДС, например, в случаях, если приобретенные товары (работы, услуги), основные средства, перестанут использоваться для операций, облагаемых НДС (например, перед началом применения упрощенной или патентной системы налогообложения; при передаче имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал; при передаче имущества для использования в льготированной деятельности; др.), в других случаях, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ.

По основным средствам НДС восстанавливается в части, относящейся к остаточной стоимости основных средств (без учета переоценок), по недвижимому имуществу — по 1/10 от принятой к вычету суммы налога, в доле, рассчитанной по правилам ст. 171.1 НК РФ, ежегодно в последнем квартале каждого года, в течение 10 лет.

Если основное средство полностью амортизировано или эксплуатировалось данным налогоплательщиком более 15 лет, то НДС можно не восстанавливать.

В некоторых случаях суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению согласно п. 3 ст. 170 НК РФ.

Механизм исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет, применяемый в РФ, позволяет, с одной стороны, избежать дополнительных учетных процедур и затрат, связанных с определением созданной на предприятии добавленной стоимости, с другой — обеспечивает налогоплательщику источник уплаты данного налога, так как дает возможность переложить уплаченный в бюджет НДС на конечного потребителя.

Как было показано ранее, в случае превышения в каком-либо налоговом периоде величины налоговых вычетов над суммой исчисленного по облагаемым операциям и восстановленного НДС возникающая при этом отрицательная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику из бюджета.

Порядок возмещения НДС налогоплательщику установлен ст. 176 НК РФ.

1. После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган в процессе камеральной налоговой проверки в течение трех месяцев проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению.

2. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при этом не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

3. В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах составляется акт налоговой проверки и руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с ним выносится соответствующее решение о возмещении (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или решение об отказе в возмещении полностью или частично, а также решение о зачете или возврате налогоплательщику суммы НДС. О любом принятом решении налоговый орган обязан в письменной форме сообщить налогоплательщику в течение пяти дней со дня его принятия.

4. В случае принятия положительного решения о возмещении (полного или частичного) и при наличии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, налоговый орган самостоятельно производит зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности. Причем, если данное решение принято при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между подачей декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению, пени на сумму недоимки не начисляются.

5. В случае принятия положительного решения о возмещении (полного или частичного) и при отсутствии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащие возврату суммы налога по соответствующему письменному заявлению налогоплательщика либо перечисляются на указанный им банковский счет, либо направляются в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам.

6. Поручение налогового органа на возврат суммы налога налогоплательщику подлежит направлению в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом такого решения. Получив указанное поручение территориальный орган Федерального казначейства в течение пяти дней осуществляет налогоплательщику возврат суммы налога и в тот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

7. При нарушении сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

4.8. Счёт-фактура, её значение при определении налога на добавленную стоимость

Одним из обязательных условий принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию от своего имени) сумм НДС к вычету является наличие счета-фактуры.

Согласно ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога

к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Счета-фактуры не составляются по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению. При реализации товаров (работ, услуг) и передаче имущественных прав, а также при получении авансов счета-фактуры выставляются продавцом не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав или получения авансов. В расчетных и первичных учетных документах, а также в счетах-фактурах сумма НДС выделяется отдельной строкой. При реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, а также при освобождении налогоплательщика от соответствующих обязанностей в соответствии со ст. 145 НК РФ в расчетных, первичных учетных документах и счетах-фактурах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными уполномоченными лицами.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Кто является плательщиком НДС?
2. К какому виду налогов относится НДС?
3. Чем объясняется широкое распространение НДС в налоговых системах различных государств?
4. Что такое добавленная стоимость?
5. Какие вы знаете механизмы для расчёта сумм НДС?
6. Перечислите методы определения НДС.
7. Какой существует порядок исчисления и уплаты НДС?
8. Как возмещается НДС из бюджета?
9. Какие суммы налога подлежат вычетам?
10. Что является объектом налогообложения по НДС?
11. Что относится к реализации товаров (работ, услуг) для целей обложения НДС?
12. Как определяется место реализации товаров (работ, услуг) при взимании НДС?
13. Как определяется налоговая база по НДС?
14. Приведите примеры льгот и налоговых вычетов по НДС?
15. Для чего используется счёт-фактура при определении НДС?

ГЛАВА 5 АКЦИЗЫ

Учебные вопросы:

- 5.1. Правовое регулирование и экономическая природа акцизов.
- 5.2. Налогоплательщиками акциза. Подакцизные товары.
- 5.3. Объект налогообложения акцизами. Операции, освобождаемые от обложения акцизами.
- 5.4. Особенности обложения акцизами операций по ввозу подакцизных товаров на территорию РФ.
- 5.5. Особенности обложения акцизами алкогольной продукции.
- 5.6. Налоговая база. Налоговый период.
- 5.7. Налоговые ставки по акцизам.
- 5.8. Авансовый платеж акциза. Порядок и сроки уплаты акциза.
- 5.9. Налоговые вычеты.

Акцизы как косвенный налог на отдельные виды товаров известны с древних времен. Однако и сегодня они занимают видное место в налоговых системах как развивающихся стран и стран с переходной экономикой, так и развитых стран. Акцизы обладают не только высоким фискальным эффектом, но и могут использоваться государством для регулирования потребления отдельных видов товаров, перераспределения доходов высокооплачиваемых лиц, а также для перераспределения доходов от производства и реализации определенных видов продукции. С начала XX в. в мировой практике налогообложения начался переход от обложения акцизами товаров массового потребления к обложению товаров, наносящих вред здоровью людей, товаров, загрязняющих окружающую среду, товаров с высокой рентабельностью производства и реализации. Кроме того, в ряде стран с помощью акцизов на предметы роскоши перераспределяются доходы наиболее богатой части населения.

В налоговой системе России акцизы включены в состав федеральных налогов. Акцизы устанавливаются НК РФ и взимаются на всей территории РФ. В НК РФ акцизам посвящена глава 22.

5.1. Правовое регулирование и экономическая природа акцизов

Акцизы — это один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Акцизы включаются в цену подакцизной продукции и тем самым перекладываются на конечных потребителей. При этом сумма акцизов во многом определяет уровень цен на облагаемые товары, а также оказывает воздействие на спрос. Специфической особенностью акцизов является то, что данный налог действует только в отношении отдельных товаров, называемых подакцизными.

Многовековая история развития налоговых отношений показывает, что акцизы являются одним из наиболее надежных источников доходов бюджета. В настоящее время акцизы применяются во всех странах с рыночной экономикой.

При установлении акцизов и перечня подакцизных товаров используются, как правило, следующие *принципы*:

- акцизами не облагаются товары первой необходимости;
- акцизы устанавливаются в целях изъятия в бюджет получаемой сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты);
- облагая акцизом товары, наносящие вред здоровью человека, государство стремится ограничить их потребление (алкогольная и табачная продукция).

За время использования акцизов неоднократно менялись группы облагаемых товаров и ставки налога. В России в течение XV–XX вв. акцизами облагались в основном такие товарные группы, как соль, алкогольная продукция, табак, сахар, нефтепродукты. Поступления акцизного налога в бюджет достигали весомых размеров. После Октябрьской революции 1917 г. акцизы были отменены, а с 1921 г. — вновь восстановлены, однако в период финансовой реформы 1930–1932 гг. они были снова ликвидированы.

Вновь акцизный налог был введен в России с 1 января 1992 г. Начиная с 1 января 2001 г. взимание акцизов в Российской Федерации осуществляется в соответствии с главой 22 НК РФ. Акцизы относятся к разряду регулирующих налогов, т. е. сумма акцизного налога

распределяется в определенных пропорциях между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ в зависимости от вида подакцизного товара (по некоторым подакцизным товарам налог целиком поступает в федеральный бюджет).

5.2. Налогоплательщики акциза. Подакцизные товары

Налогоплательщиками акциза признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, определяемые в соответствии с правом Евразийского экономического союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Организации и иные лица, указанные в ст. 179 НК РФ, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 21 НК РФ.

Подакцизные товары. За годы существования налоговой системы Российской Федерации состав подакцизных товаров менялся неоднократно. Это связано не только с высокой динамичностью налоговой системы переходной экономики, но и с активной налоговой политикой государства. В настоящее время подакцизными товарами признаются:

— этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья;

— спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %, за исключением алкогольной продукции, виноматериалов, виноградного сусла, фруктового сусла;

— алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 %, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством Российской Федерации:

1) пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 % включительно;

2) виноматериалы, виноградное сусло, фруктовое сусло;

— табачная продукция;

— автомобили легковые;

— мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

— автомобильный бензин;

- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин;
- средние дистилляты;
- бензол, параксилол, ортоксилол;
- авиационный керосин, нефтяное сырье;
- природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации);
- электронные системы доставки никотина, устройства для нагревания табака;
- жидкости для электронных систем доставки никотина;
- табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания;
- виноград. Подакцизным признается виноград, использованный для производства вина, игристого вина (шампанского), ликерного вина с защищенным географическим указанием, с защищенным наименованием места происхождения (специального вина), виноматериалов, виноградного сусла или для производства спиртных напитков, включающего в себя переработку винограда, сорт или смесь сортов которого определены техническими документами по их изготовлению, фракционную дистилляцию полученных виноматериалов и их выдержку (не менее трех лет) в дубовых бочках или дубовых бутах либо в контакте с древесиной дуба до достижения определенных указанными техническими документами свойств.

В соответствии с главой 22 НК РФ не рассматриваются как подакцизные товары следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные и (или) включенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные препараты для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза, сведения о которых содержатся в едином реестре зарегистрированных лекарственных средств Евразийского экономического союза;
- лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских

организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

— спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке;

— спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

— спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в малой емкости;

— препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

— подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

— пивное сусло.

5.3. Объект налогообложения акцизами.

Операции, освобождаемые от обложения акцизами

Для того чтобы определить налоговую базу и сумму акциза, подлежащую уплате, важно иметь представление о том, что является объектом обложения акцизами. Объект налогообложения акцизами и операции, не подлежащие налогообложению, изложены в ст. ст. 182 и 183 НК РФ.

Акцизы на отдельные виды товаров являются одноступенчатым косвенным налогом, т. е. он уплачивается только один раз и только на одной стадии — в процессе движения подакцизного товара от производителя до конечного потребителя. В связи этим, как правило, налогоплательщиком акцизов является производитель подакцизного товара при его реализации или передаче. В мировой практике налогообложения также сложился порядок, при котором акциз уплачивается при импорте подакцизных товаров и не уплачивается при экспорте подакциз-

ных товаров. Этой практики придерживается и Россия. Перечень объектов налогообложения акцизами приведен в ст. 182 НК РФ.

Операции, освобождаемые от обложения акцизами. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие операции:

— передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

— реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории РФ с учетом;

— первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение;

— операции по передаче в структуре одной организации:

1) произведенного налогоплательщиком этилового спирта для дальнейшего производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке, и (или) спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в малой емкости, и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке соответственно;

2) ректифицированного этилового спирта, произведенного налогоплательщиком из спирта-сырца, подразделению, осуществляющему производство алкогольной продукции, в том числе виноматериалов, и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;

3) произведенных налогоплательщиком дистиллятов, для выдержки и (или) купажирования в целях дальнейшего производства (розлива) этой же организацией алкогольной продукции, в том числе виноматериалов;

4) произведенного налогоплательщиком этилового спирта для дальнейшего производства лекарственных средств, и (или) лекарственных препаратов, и (или) медицинских изделий, прошедших регистрацию в соответствии с правом Евразийского экономического союза и (или) законодательством Российской Федерации и (или) включенных в соответствующий реестр;

5) в отношении операций, указанных в ст. 183 НК РФ: авиационного керосина; бензола, параксилола и ортоксилола; нефтяного сырья; винограда; этана; сжиженные углеводородные газы.

Перечисленные в п. 1 ст. 183 НК РФ статьи операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, либо которые размещены в портовой особой экономической зоне.

5.4. Особенности обложения акцизами операций по ввозу подакцизных товаров на территорию РФ

Существуют определенные особенности при налогообложении товаров, ввозимых на территорию РФ, и особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров.

Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ определяются выбранным таможенным режимом и сводятся к следующему (п. 1 ст. 185 НК РФ):

— при их выпуске для свободного обращения и при их помещении под таможенный режим переработки для внутреннего потребления акциз уплачивается в полном объеме;

— при их помещении под таможенный режим реимпорта уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров;

— при их помещении под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;

— при их помещении под таможенный режим переработки на территории РФ акциз не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме;

— при их помещении под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров за пределы территории РФ (за исключением таможенного режима экспорта) определяются п. 2 ст. 185 НК РФ и сводятся к следующему:

— при вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы РФ уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику;

— при вывозе товаров в других таможенных режимах освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм не производятся.

Особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров определяются ст. 184 и п. 7 ст. 198 НК РФ. Обязательным условием освобождения от уплаты акциза является представление в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии, предусматривающее обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком в течение 180 календарных дней документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им в связи с этим акциза и (или) пеней. В случае отсутствия таких документов налогоплательщик обязан уплатить акциз, но впоследствии уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

При экспорте подакцизных товаров налогоплательщик обязан в течение 180 календарных дней со дня реализации представить в налоговый орган по месту регистрации для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза следующие документы:

— контракт или заверенную копию контракта налогоплательщика с иностранным покупателем на поставку подакцизных товаров;

— платежные документы и выписку банка или их заверенные копии, которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке или же на счет его комиссионера, поверенного или агента;

— грузовую таможенную декларацию или ее копию с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара

в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы территории РФ;

— копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ.

5.5. Особенности обложения акцизами алкогольной продукции

В соответствии со ст. 181 НК РФ алкогольная и спиртосодержащая продукция относится к подакцизным товарам, при реализации и импортном ввозе которых хозяйствующим субъектам необходимо уплачивать акцизный сбор. В данном материале представлена информация по акцизам на алкогольную продукцию по состоянию на 2022 г.

В пункте 3 ст. 181 НК РФ содержится полный перечень продукции, реализация и импортный ввоз которой подлежит обложению акцизным сбором. В частности, к подакцизной алкогольной продукции относятся: водка; ликероводочные изделия; коньяки; вино (в том числе фруктовое, ликерное, игристое), винные напитки; сидр; пуаре; медовуха; пиво, пивные напитки.

Заметим, что безалкогольное пиво (доля этилового спирта менее 0,5 %) акцизным сбором не облагается.

Для расчета акциза на алкогольную продукцию используются твердые ставки, установленные в рублях:

— на литр готовой продукции (для пива, вин, сидра, пуаре, медовухи);

— на литр безводного этилового спирта, содержащегося в товаре (для прочей алкогольной продукции).

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по налоговым ставкам, установленными ст. 193 НК РФ.

Расчет акциза на алкогольную продукцию производится по формуле:

$$\text{Акциз алкогольной продукции} = \text{Ставка, установленная НК РФ для каждого вида алкогольной продукции} * \text{Объем продукции, либо объем содержания этилового спирта, содержащегося в алкогольном товаре}$$

Хранение, транспортировка и поставка алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9 %, за исключением вин

натуральных, в том числе шампанских, производимой на территории РФ, осуществляются в соответствии с условиями режима налогового склада. Под *режимом налогового склада* понимается комплекс мер налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами, в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на акцизный склад до момента ее отгрузки (передачи) покупателям. Под действием режима налогового склада находятся территория, на которой расположены производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также расположенные вне этой территории специально учреждаемые акцизные склады для хранения этой продукции и акцизные склады оптовых организаций. Хранение алкогольной продукции в иных местах запрещается.

Порядок уплаты акциза на алкогольную продукцию. Производители алкогольной продукции обязаны перечислять авансовые платежи по акцизу в срок до 15-го числа месяца, в котором планируется закупка этилового спирта для последующего производства.

Расчет суммы акциза для определения аванса осуществляется на основании планируемых показателей готовой продукции, произведенной из закупаемого сырья (этилового спирта).

В срок до 25-го числа месяца, следующего за отчетным, производители алкогольной продукции подают налоговую декларацию, в которой указывают сумму акциза, рассчитанную на основании показателей фактически произведенной продукции. Место подачи налоговой декларации по акцизам — территориальный орган ФНС по месту регистрации организации.

Организации и предприниматели, не производящие алкогольную продукцию, а выступающие реализаторами подакцизного товара, перечислять аванс по акцизному сбору не обязаны. Юридические лица и индивидуальные предприниматели, реализующие алкогольную продукцию, оплачивают акцизный сбор до 25-го числа, следующего за месяцем:

- передачи товара на торговую точку для последующей реализации;
- ввоза товара на таможенную территорию РФ (при реализации импортной алкогольной продукции).

Дата наступления подакцизной операции определяется на основании акта приема-передачи (при передаче товара на торговую точку) или таможенной декларации (при ввозе импортного товара в РФ).

Реализаторы алкогольной продукции подают налоговую декларацию в ФНС в общем порядке — до 25-го числа отчетного месяца.

Освобождение от уплаты авансового платежа по акцизу. На основании п. 2 ст. 184 НК РФ перечислять авансы по акцизу не обязаны:

— производители спиртосодержащей парфюмерной и косметической продукции, бытовой химии в металлических аэрозольных баллонах;

— производители алкогольной продукции при условии предоставления ими банковской гарантии.

Банковская гарантия, дающая производителям алкогольной продукции право на освобождение от уплаты авансовых платежей, оформляется в соответствии с правилами, утвержденными ст. 368 ГК РФ и ст. 74.1 НК РФ.

Документ выдается одним из кредитных учреждений из утвержденного списка ФНС. Согласно ст. 74.1 НК РФ, в случае неуплаты акциза налогоплательщиком в установленный срок, банк, выдавший гарантию, обязан полностью погасить налоговые обязательства должника.

Срок действия банковской гарантии устанавливается в следующем порядке:

- 6 месяцев — для авансового платежа по акцизу;
- 9 месяцев — для акциза при экспорте подакцизных товаров;
- 12 месяцев — для авансового платежа акциза и акциза при экспорте одновременно.

5.6. Налоговая база. Налоговый период

Порядок определения налоговой базы установлен ст. 187 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров. Порядок определения налоговой базы зависит от установленной формы налоговой ставки (специфической или комбинированной).

По подакцизным товарам, для которых предусмотрены твердые (специфические) налоговые ставки, налоговой базой признает-

ся объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, в отношении которых установлена комбинированная налоговая ставка (табачная продукция), налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен.

Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на пачке табачных изделий, и количества пачек табачных изделий, реализованных или переданных в течение отчетного месяца или ввезенных на территорию РФ (ст. 187.1 НК РФ). Максимальной является такая розничная цена, выше которой табачные изделия (пачка сигарет или папирос) не могут быть реализованы предприятиям розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальным предпринимателям. Максимальную розничную цену налогоплательщик устанавливает самостоятельно. Максимальная розничная цена устанавливается отдельно по каждой марке табачных изделий. При этом под маркой понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) одним или несколькими признаками: индивидуальным обозначением (названием).

Налогоплательщик обязан подать в налоговый орган по месту своего учета уведомление о максимальных розничных ценах по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий. Уведомление подается не позднее десяти календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут назначаться указанные в уведомлении максимальные розничные цены. Заявленные в уведомлении максимальные розничные цены, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий наносятся на каждую пачку табачных изделий, произведенных в течение срока действия уведомления (исключение составляют табачные изделия, освобожденные от акцизного обложения в связи с перемещением через таможенную границу Таможенного союза).

Не допускается производство в течение срока действия уведомления одной марки (одного наименования) табачных изделий с нанесением максимальной розничной цены, отличной от той, которая указана в уведомлении, однако налогоплательщик вправе изменить мак-

симальную розничную цену на все или несколько марок (наименований) табачных изделий. Для этого необходимо подать уведомление в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Новая максимальная розничная цена подлежит нанесению на каждую пачку табачных изделий начиная с первого числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока (одного календарного месяца) действия предыдущего уведомления.

В случае если в течение одного календарного месяца (налогового периода) налогоплательщик осуществляет реализацию (передачу) табачных изделий одной марки (одного наименования) с разными максимальными розничными ценами, расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на пачке, и количества реализованных пачек, на которых указана соответствующая максимальная розничная цена.

Порядок определения налоговой базы по операциям с денатурированным спиртом и прямогонным бензином имеет особенности. При наличии свидетельства на переработку прямогонного бензина налоговая база определяется налогоплательщиком как объем полученного (оприходованного) прямогонного бензина. Если налогоплательщик имеет свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической или продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, налоговая база определяется как объем полученного (оприходованного) денатурированного спирта.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту РФ по курсу Банка России, действовавшему на дату реализации подакцизных товаров (п. 5 ст. 187 НК РФ).

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц (ст. 192 НК РФ). Сумма акциза определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам каждого налогового периода по облагаемым операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Датой реализации (передачи) подакцизных товаров признается день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию (п. 2 ст. 195 НК РФ). Исчисленная налогоплательщиком сумма акциза включается в цену товара

и предъявляется к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья или материалов).

При реализации подакцизных товаров в розничной торговле на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах исчисленная налогоплательщиком сумма акциза выделяется отдельной строкой.

Если операции по реализации подакцизных товаров освобождены от налогообложения, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения в них соответствующих сумм акциза. На указанных документах при этом делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

5.7. Налоговые ставки по акцизам

Различают несколько способов расчета суммы акциза в соответствии со ст. 187 НК РФ: 1) по твердой ставке; 2) по адвалорной ставке; 3) по комбинированной ставке.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по ставкам, единым на всей территории Российской Федерации. Величина налоговых ставок по акцизам установлена ст. 193 НК РФ.

В современном российском налоговом законодательстве практически по всем подакцизным товарам установлены специфические налоговые ставки. Исключение составляют сигареты и папиросы, по которым установлена комбинированная ставка, которая сочетает в себе специфическую и адвалорную формы.

Налоговые ставки по акцизам дифференцированы не только по группам подакцизных товаров, но и внутри отдельных товарных групп. Например, налоговые ставки по алкогольной продукции дифференцируются в зависимости от содержания объемной доли этилового спирта, т. е. по крепости; по легковым автомобилям — в зависимости от мощности двигателя, а по автомобильному бензину — в зависимости от содержания октанового числа.

Дифференциация налоговых ставок производится, в частности, для регулирования государством перераспределения доходов отдельных социальных групп населения. Более высокие налоговые ставки

по акцизам установлены в отношении тех товаров, которые приобретают лица с более высокими доходами (автомобили с большой мощностью, крепкие алкогольные напитки).

На этиловый спирт и алкогольную продукцию ставки акциза установлены за один литр безводного этилового спирта. Это значит, что при исчислении суммы акциза необходимо делать пересчет в зависимости от содержания этилового спирта, т. е. от крепости алкогольной продукции.

Российское налоговое законодательство предусматривает нулевую ставку по акцизам. Акцизное налогообложение по нулевой ставке осуществляется в следующих случаях:

— при реализации этилового спирта организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

— при реализации этилового или коньячного спирта организациям, уплачивающим авансовый платеж по акцизу (за исключением этилового и коньячного спирта, ввозимого на территорию Российской Федерации);

— реализации (передаче) одним структурным подразделением организации другому такому же структурному подразделению этой же организации произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции;

— реализации (передаче производителями в структуре одной организации) этилового или коньячного спирта для производства товаров, не признаваемых подакцизными в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 181 НК РФ.

Сумма акциза исчисляется по каждой группе подакцизных товаров как произведение налоговой базы на соответствующую налоговую ставку.

Общая исчисленная сумма акциза представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых применяются твердые, адвалорные и комбинированные налоговые ставки, для каждого вида товара, облагаемого акцизом по разным налоговым ставкам.

Налогоплательщик должен вести отдельный учет по всем видам подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки. При отсутствии такого учета сумма акциза определяется исходя из максимальной (из применяемых налогоплательщиком) налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (Абюдж), определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов (Ав):

$$A_{\text{бюдж}} = \sum \text{НБ} \cdot \text{Ст} - A_{\text{в}}$$

Следует иметь в виду, что если величина налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму акциза, то налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз в бюджет не уплачивает, а указанная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 203 НК РФ.

В соответствии со ст. 198 НК РФ исчисленную сумму акциза налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров или собственнику давальческого сырья. В расчетных, первичных учетных документах и счетах-фактурах исчисленная налогоплательщиком сумма акциза выделяется отдельной строкой (за исключением случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ). Если операции по реализации подакцизных товаров освобождены от налогообложения, то указанные документы выписываются без выделения соответствующих сумм акциза, и на них делается надпись или ставится штамп «без акциза».

Исчисленные суммы акциза, предъявленные покупателю, налогоплательщик согласно п. 1 ст. 199 НК РФ относит либо на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (при реализации подакцизных товаров); либо за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам (при безвозмездной передаче подакцизных товаров, при передаче производственных подакцизных товаров для собственных нужд, при передаче в структуре организации произведенных подакцизных товаров для производства неподакцизных товаров).

В стоимости приобретенных подакцизных товаров предъявленные продавцом суммы акциза учитываются у покупателя (собственника давальческого сырья) в следующих случаях:

— акциз фактически уплачен покупателем при приобретении подакцизных товаров;

— акциз фактически уплачен при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;

— акциз предъявлен налогоплательщиком собственнику давальческого сырья.

Исключение составляют приобретенные, ввезенные на территорию РФ или переданные собственнику давальческого сырья подакцизные товары, которые используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. По таким подакцизным товарам уплаченные суммы акциза подлежат вычету или возврату.

5.8. Авансовый платеж акциза. Порядок и сроки уплаты акциза

Авансовый платеж акциза (п. 8 ст. 194 НК РФ) — предварительная уплата акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) этилового спирта (в том числе этилового спирта, ввозимого в РФ с территориями государств – членов Евразийского экономического союза, являющегося товаром Евразийского экономического союза) или до совершения операции, предусмотренной подп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ. Согласно ст. 194 НК РФ дата приобретения (закупки) этилового спирта, произведенного на территории РФ, определяется как дата отгрузки этого спирта поставщиком. Дата ввоза этилового спирта в РФ с территориями государств – членов Евразийского экономического союза определяется как дата оприходования этилового спирта покупателем — производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

Уплачивают авансовый платёж организации, осуществляющие на территории РФ производство алкогольной продукции (за исключением вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), виноматериалов, виноградного сусла, фруктового сусла, сидра, пуаре, медовухи, пива и напитков, изготавливаемых на основе пива, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята) и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, обязаны уплачивать в бюджет авансовый платеж акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции

(далее — авансовый платеж акциза), если иное не предусмотрено п. 8 ст. 194 НК РФ.

Уплата авансового платежа акциза осуществляется в порядке и сроки, которые установлены ст. ст. 184, 194, 204 НК РФ.

Сроки уплаты авансового платежа акциза. Авансовый платеж акциза уплачивается не позднее 28-го числа текущего налогового периода исходя из общего объема этилового спирта. Закупка (передача), ввоз в РФ с территорий государств – членов Евразийского экономического союза производителями алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции будет осуществляться в налоговом периоде, следующем за текущим налоговым периодом, в размере, предусмотренном п. 8 ст. 194 НК РФ.

Подача извещения об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза. Налогоплательщики, уплатившие авансовый платеж акциза, обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета:

— копию (копии) платежного документа, подтверждающего перечисление денежных средств в счет уплаты суммы авансового платежа акциза с указанием в графе «Назначение платежа» слов «Авансовый платеж акциза»;

— копию (копии) выписки банка, подтверждающей списание указанных средств с расчетного счета производителя алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;

— извещение (извещения) об уплате авансового платежа акциза в четырех экземплярах, в том числе один экземпляр в электронной форме.

Налогоплательщики — производители алкогольной и (или) подакцизной продукции в целях освобождения от уплаты авансового платежа акциза обязаны не позднее 28-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета банковскую гарантию и извещение (извещения) об освобождении от уплаты авансового платежа акциза в четырех экземплярах, в том числе один экземпляр в электронной форме.

5.9. Налоговые вычеты

Налогоплательщик, исчислив суммы акциза при реализации подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявив их покупателю к оплате, относит у себя суммы

акциза на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком по операциям передачи подакцизных товаров, которые признаются объектом налогообложения, а также при их реализации на безвозмездной основе, относятся у плательщика акциза на соответствующие источники, за счет которых относятся расходы по этим подакцизным товарам.

Покупатель подакцизных товаров может использовать два варианта отнесения предъявленных ему налогоплательщиком-продавцом сумм акциза:

1) уплаченные продавцу суммы акциза включать в стоимость приобретенных подакцизных товаров (п. 2 ст. 199 НК РФ);

2) уплаченные продавцу суммы акциза принимать к вычету или возврату при исчислении суммы акцизного налога, подлежащей уплате в бюджет (п. 3 ст. 199, ст. 200 НК РФ).

Виды налоговых вычетов по акцизному налогу, порядок и условия их применения представлены в таблице 10 (ст. ст. 200 и 201 НК РФ).

Таблица 10

Налоговые вычеты по акцизам

№ п/п	Налоговые вычеты	Порядок и условия предоставления вычетов
1	Суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров	Использование приобретенных (ввезенных) подакцизных товаров в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, а также в случае их безвозвратной утери в процессе хранения, перемещения и последующей технологической обработки (только в пределах норм технологических потерь или естественной убыли)
2	Суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ	
3	Суммы акциза, уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его приобретении, либо при его ввозе в РФ, либо при его производстве	При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), если давальческим сырьем являются подакцизные товары

№ п/п	Налоговые вычеты	Порядок и условия предоставления вычетов
4	Суммы акциза, уплаченные на территории РФ по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья	Использование этилового спирта для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. При этом вычету подлежит сумма акциза исходя из объемной доли этилового спирта, использованного для производства виноматериалов, на момент их приобретения при представлении налогоплательщиком, производящим алкогольную продукцию, необходимых документов (договора купли-продажи виноматериалов; платежных документов, подтверждающих оплату; товарно-транспортных накладных, счетов-фактур; купажных актов; акта списания виноматериала в производство)
5	Суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком	Возврат покупателем подакцизных товаров (в том числе в течение гарантийного срока) или отказ от них и отражение в учете соответствующих операций по корректировке
6	Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком с авансовых и/или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров	После отражения в учете операций по реализации этих товаров
7	Суммы акциза, начисленные при получении денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	Использование денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции при условии представления необходимых документов

№ п/п	Налоговые вычеты	Порядок и условия предоставления вычетов
8	Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации этого спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	При условии представления необходимых документов
9	Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации этого бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина	При условии представления необходимых документов (копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина; реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором стоит на учете покупатель прямогонного бензина)
10	Суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина	Использование полученного прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии и/или при его передаче для производства продукции нефтехимии на давальческой основе при условии представления одного из документов: накладной на внутреннее перемещение или на отпуск материалов на сторону, лимитно-заборной карты, акта приема-передачи сырья на переработку, акта списания в производство

Налоговые вычеты (пп. 1–4) производятся при обязательном одновременном выполнении следующих условий:

— при наличии расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров (либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждаю-

щих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза);

— фактической уплате акциза при приобретении подакцизных товаров (либо при их производстве из давальческого сырья, либо при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ);

— использовании соответствующих подакцизных товаров в качестве основного сырья в части стоимости, фактически включенной в расходы на производство других реализованных (переданных) подакцизных товаров.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками в те же сроки, что и уплата акциза (п. 5 ст. 204 НК РФ).

Акциз уплачивается по месту производства подакцизных товаров (п. 4 ст. 204 НК РФ). Однако при совершении операций получения (оприходования) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, уплата акциза производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров. При получении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика.

Организации, уплатившие авансовый платеж акциза, обязаны не позднее 18-го числа текущего налогового периода представить в налоговый орган по месту учета копию платежного документа, подтверждающего уплату авансового платежа акциза, а также другие документы.

Налоговые льготы по акцизам — это предоставляемые государством отдельным налогоплательщикам преимущества:

— ставящие их в более выгодное положение в сравнении с остальными плательщиками акцизов;

— позволяющие не уплачивать акциз, использовать нулевую ставку налогообложения, уменьшить начисленный акциз на вычеты или вернуть ранее уплаченные суммы;

— представляющие собой элемент налоговой политики, преследующей экономические цели, например, стимулирование экспорта и т. д.

Действия в отношении суммы акциза, подлежащей возврату, регулируются ст. 203 НК РФ. Когда по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую исчисленную сумму

акциза в отчетном налоговом периоде, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Указанные суммы в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, направляются на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ, а также на уплату пеней, погашение недоимок, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ, — по согласованию с таможенными органами. В течение десяти дней они должны сообщить о нем налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению. Налоговый орган в течение двух недель после получения заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. Если такое решение не получено органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, то датой получения решения признается восьмой день со дня его направления. При нарушении указанных выше сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Суммы, предусмотренные при реализации подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании соответствующих документов. Возмещение производится не позднее трех месяцев со дня представления документов. В течение указанного срока налоговый орган проводит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе в возмещении (полностью или частично).

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. К какому виду налогов относят акциз?
2. Кто является плательщиком акциза?
3. Что такое подакцизные товары?
4. Как определяется налоговая база и сумма акциза?
5. Назовите, какие операции признаются объектом налогообложения акцизами.
6. Каковы особенности обложения акцизами алкогольной продукции?
7. Что понимается под режимом налогового склада?
8. На основании каких планируемых показателей готовой продукции, произведенной из закупаемого сырья (этилового спирта), осуществляется расчет суммы акциза для определения аванса?
9. Дайте определение налоговой базы по акцизу.
10. Какой налоговый период у акциза?
11. Какие вы знаете налоговые ставки акциза?
12. Какие вы знаете авансовые платежи, порядок и сроки уплаты акциза?
13. Перечислите виды налоговых вычетов по акцизному налогу.

ГЛАВА 6

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Учебные вопросы:

- 6.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения. Доходы, облагаемые НДФЛ. Доходы, не подлежащие налогообложению.
- 6.2. Налоговая база. Налоговый период.
- 6.3. Некоторые особенности исчисления НДФЛ.
- 6.4. Налоговые вычеты.
- 6.5. Дата фактического получения дохода. Налоговые ставки.
- 6.6. Порядок исчисления и уплаты налога.
- 6.7. Порядок взыскания и возврата налога. Устранение двойного налогообложения.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — один из главных видов прямых налогов. НДФЛ определяется в процентах от совокупного дохода физических лиц за минусом документально подтверждённых расходов.

В Налоговом кодексе РФ НДФЛ посвящена глава 23.

6.1. Налогоплательщики. Объект налогообложения.

Доходы, облагаемые НДФЛ.

Доходы, не подлежащие налогообложению

Плательщики и объект налогообложения. Плательщиками НДФЛ являются физические лица, которые делятся на две группы:

1) лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (фактически находящиеся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев);

2) лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения дохода на территории России.

Налогоплательщики, которые должны индивидуально задекларировать доход, представляют декларации по НДФЛ до 30 апреля.

Лица, обязанные самостоятельно декларировать доход: индивидуальные предприниматели; нотариусы, адвокаты, другие лица, занимающиеся частной практикой; физические лица по вознаграждениям, полученным не от налоговых агентов; физические лица по суммам, полученным от продажи имущества; физические лица, резиденты РФ по доходам, полученным от источников, находящихся за пределами РФ; физические лица, по доходам, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами; физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей и других основанных на риске игр; физические лица, получающие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений; физические лица, получающие от физических лиц доходы в порядке дарения.

Налогоплательщики, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, имеют возможность передать ее в налоговый орган по месту жительства в течение всего года.

Объектом налогообложения (ст. 209 НК РФ) признается доход, полученный налогоплательщиками:

1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) от источников в Российской Федерации — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Доходы, облагаемые НДФЛ (ст. 208 НК РФ). К доходам от источников в Российской Федерации относятся: денежные средства, которые были получены по договору аренды имущества у физического лица; деньги, которые были получены от продажи собственного имущества, долей или ценных бумаг; заработная плата (включая другие формы вознаграждения работников) и деньги за выполнение работ или оказание услуг; доходы в виде дивидендов и процентов, которые получают от российских и иностранных компаний и организаций.

В статье 208 НК РФ представлен полный перечень доходов физических лиц, которые подлежат обложению НДФЛ.

К доходам, полученным от источников в РФ, не относятся: доходы физического лица, не являющегося налоговым резидентом РФ, в виде выигрышей, полученных им от участия в азартных играх, проводимых в казино и залах игровых автоматов; доходы физического

лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций, совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в РФ, а также с ввозом товара в РФ.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся: дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации; страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации; доходы от использования за пределами России авторских или смежных прав; доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами России; доходы от реализации находящихся за пределами России недвижимого имущества, акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций; доходы от реализации прав требования к иностранной организации; доходы от реализации иного имущества, находящегося за пределами России; вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами России; пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств.

В статье 208 НК РФ представлен полный перечень доходов физических лиц, которые не подлежат обложению НДФЛ.

Доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

Доходами также не признаются доходы в виде сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, уплаченных в соответствии с настоящим Кодексом за налогоплательщика иным физическим лицом.

Доходы, не подлежащие налогообложению (ст. 217 НК РФ). В статье 217 НК РФ представлен полный перечень доходов физических лиц, не подлежащие налогообложению. В данном перечне более

80 пунктов. Представим некоторые виды доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения):

— государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком);

— все виды компенсационных выплат, связанных с возмещением стоимости полагающегося натурального довольствия (а также соответствующие доходы, полученные в натуральной форме); гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей; возмещением расходов на повышение профессионального уровня работников;

— пенсии по государственному пенсионному обеспечению, страховые пенсии, фиксированная выплата к страховой пенсии;

— вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

— алименты, получаемые налогоплательщиками;

— суммы единовременных выплат (в том числе в виде материальной помощи), осуществляемых работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена (членов) его семьи;

— стипендии студентов, аспирантов, ординаторов и ассистентов-стажеров организаций, осуществляющих образовательную деятельность по основным профессиональным образовательным программам, слушателей подготовительных отделений образовательных организаций высшего образования.

6.2. Налоговая база. Налоговый период

Налоговая база (ст. 210 НК РФ). При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Не признается получением дохода или возникновением права на распоряжение доходом получение прав контроля в отношении ино-

странной структуры без образования юридического лица или иностранного юридического лица, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, если такие права получены в результате их передачи между лицами, являющимися членами одной семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка, включает в себя следующие налоговые базы, каждая из которых определяется в отношении доходов физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации отдельно:

- 1) налоговая база по доходам от долевого участия;
- 2) налоговая база по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;
- 3) налоговая база по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами;
- 4) налоговая база по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги;
- 5) налоговая база по операциям займа ценными бумагами;
- 6) налоговая база по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества;
- 7) налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете;
- 8) налоговая база по доходам в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании;
- 9) налоговая база по иным доходам.

Основная налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении указанной налоговой базы, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении основной налоговой базы за этот же налоговый

период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю.

У налогоплательщиков, получающих пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, при отсутствии в налоговом периоде доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении основной налоговой базы, разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов, учитываемых при определении основной налоговой базы, может переноситься на предшествующие налоговые периоды.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету) налогоплательщика, выраженные (номинированные) в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения указанных доходов (дату фактического осуществления расходов).

Налоговым периодом признается календарный год (ст. 216 НК РФ).

6.3. Некоторые особенности исчисления НДФЛ

Особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями (ИП). Расчет налога за год производится по следующей формуле:

НДФЛ = (Полученный доход ИП – Налоговые вычеты) x Налоговая ставка – Авансовые платежи

Полученный доход ИП — учитывается весь доход ИП, полученный им в денежной и натуральной формах, в виде материальной выгоды, а также при возникновении права на данный доход. Учету подлежит доход, полученный как на территории РФ, так и за ее пределами.

ИП должен определять налоговую базу отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых предусмотрены разные ставки налога. Полный перечень доходов, учитываемых при расчете подоходного налога, приведен в ст. 208 НК РФ.

Налоговые вычеты. ИП при расчете суммы налога к уплате может воспользоваться всеми видами налоговых вычетов. Основным вычетом для ИП является профессиональный и представляет собой возможность учета всех произведенных в процессе осуществления предпринимательской деятельности расходов.

Профессиональные вычеты могут быть предоставлены в размере:
— фактически произведенных расходов, если они экономически обоснованы и документально подтверждены;

— в сумме 20 % от всего полученного за год дохода, если документальное подтверждение расходов отсутствует.

Помимо профессиональных, ИП может применить имущественные, социальные, стандартные, инвестиционные и «убыточные» вычеты. Порядок их заявления аналогичен тому, что предъявляется к обычным гражданам (то есть к декларации должны быть приложены все необходимые документы).

Основная налоговая ставка по НДФЛ для ИП — 13 %. Она применяется к сумме дохода предпринимателя до 5 млн рублей включительно. Если ИП является нерезидентом РФ, он платит НДФЛ по ставке 30%.

Ставка 15 % применяется к доходам более 5 млн рублей. Например, если налоговая база ИП за 2021 год составит 6 млн рублей, то всего он должен уплатить: $(5 \text{ млн} * 13\%) + (1 \text{ млн} * 15\%) = 800 \text{ тыс. рублей}$.

Уплата НДФЛ производится 4 раза в год.

Для ИП единый налог по упрощенной системе налогообложения заменяет НДФЛ.

Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме установлены ст. 211 НК РФ.

Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды установлены ст. 212 НК РФ.

Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов по вкладам (остаткам на счетах) в банках, находящихся на территории РФ установлены ст. 214.2 НК РФ.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога по доходам в виде выигрышей, полученных от участия в азартных играх и лотереях установлены ст. 214.7 НК РФ.

6.4. Налоговые вычеты

Получить налоговый вычет может только налоговый резидент Российской Федерации, который получает доходы, облагаемые по ставке 13%.

Налоговый вычет — это сумма, которая уменьшает размер дохода (налогооблагаемую базу), с которого уплачивается налог. В некоторых случаях под налоговым вычетом понимается возврат части ранее уплаченного налога на доходы физического лица, например, в связи с покупкой квартиры, расходами на лечение, обучение и т. д.

Возврату подлежит не вся сумма понесенных расходов в пределах заявленного вычета, а соответствующая ему сумма ранее уплаченного налога.

Порядок получения налогового вычета. Основанием для получения имущественного налогового вычета у налогового органа является декларация по НДФЛ. В большинстве случаев помимо декларации в налоговый орган необходимо представить подтверждающие право на вычет документы. При этом некоторые налоговые вычеты можно получить как у работодателя, так и через налоговую инспекцию.

В НК РФ предусмотрено семь видов налоговых вычетов: 1) стандартные налоговые вычеты; 2) социальные налоговые вычеты; 3) инвестиционные налоговые вычеты; 4) имущественные налоговые вычеты; 5) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами; 6) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе; 7) профессиональные налоговые вычеты

Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ). Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов. При этом вычет на детей предоставляется независимо от предоставления других стандартных налоговых вычетов.

Виды стандартных налоговых вычетов:

1) вычет на налогоплательщика в размере 3 000 рублей за каждый месяц и 500 рублей за каждый месяц предоставляется категориям физических лиц, перечисленным в п. 1 ст. 218 НК РФ;

2) вычет на ребенка (детей) предоставляется до месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13 % и исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 350 000 рублей. Вычет отменяется с месяца, когда доход сотрудника превысил эту сумму.

Социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ). НК РФ предусмотрено 5 видов социальных налоговых вычетов:

1) социальный налоговый вычет по расходам на благотворительность;

2) социальный налоговый вычет по расходам на обучение;

3) социальный налоговый вычет по расходам на лечение и (или) приобретение медикаментов;

4) социальный налоговый вычет по расходам по договорам негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование жизни и добровольное страхование жизни;

5) социальный налоговый вычет по расходам на уплату дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

Социальные налоговые вычеты можно получить при подаче налоговой декларации по НДФЛ в налоговую инспекцию по месту жительства налогоплательщика по окончании года с приложением копий документов, подтверждающих право на вычет.

Вычеты (за исключением вычета по расходам на благотворительность) могут быть получены и до окончания года при обращении с соответствующим заявлением и комплектом документов непосредственно к работодателю. При этом социальные налоговые вычеты по расходам на обучение, лечение и приобретение медикаментов, а также социальные налоговые вычеты в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни можно получить при условии представления подтверждения права на вычет (уведомления), выданного налоговым органом.

Вычеты по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование, а также по расходам на накопительную часть трудовой пенсии можно получить только в том случае, если взносы по договору добровольного пенсионного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения), а также взносы на накопительную пенсию, удерживались работодателем из заработной платы налогоплательщика и перечислялись им в соответствующие фонды (страховые компании).

120 000 рублей — максимальный совокупный размер понесенных расходов в налоговом периоде (за минусом расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение).

Обратим внимание, что реализовать свое право на возврат налога в связи с получением социального налогового вычета налогоплательщик может не позднее 3 лет с момента уплаты НДФЛ за налоговый период, когда им были произведены социальные расходы.

Далее представим каждый вид социального налогового вычета отдельно.

Социальный налоговый вычет по расходам на благотворительность (п. 1 ст. 219 НК РФ) предоставляется в сумме, направленной

ной физическим лицом в течение года на благотворительные цели в виде денежной помощи:

- благотворительным организациям;
- социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими предусмотренной законодательством деятельности;
- некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;
- религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности;
- некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала.

Сумма социального вычета на благотворительные цели не может превышать 25 % полученного физическим лицом за год дохода.

Вычет по расходам на благотворительность не предоставляется в следующих случаях: перечисление денежных средств было произведено не напрямую в организации, перечень которых определен НК РФ, а в адрес учрежденных ими фондов; расходы на благотворительность предполагали получение физическим лицом какой-либо выгоды (передача имущества, услуги, реклама и др.), а не оказание бескорыстной помощи; денежная помощь была оказана в адрес другого физического лица.

Благотворительная деятельность регулируется Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», ст. 39 Конституции РФ и ст. 5852 Гражданского кодекса РФ.

Социальный налоговый вычет по расходам на обучение (п. 2 ст. 219 НК РФ). Социальный налоговый вычет по расходам на обучение вправе получить физическое лицо, оплатившее: собственное обучение любой формы обучения (дневная, вечерняя, заочная, иная); обучение своего ребенка (детей) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения; обучение своего опекаемого подопечного (подопечных) в возрасте до 18 лет по очной форме обучения; обучение бывших своих опекаемых подопечных в возрасте до 24 лет (после прекраще-

ния над ними опеки или попечительства) по очной форме обучения; обучение своего брата или сестры в возрасте до 24 лет по очной форме обучения, приходящимся ему полнородными (т. е. имеющими с ним общих отца и мать) либо неполнородными (т. е. имеющими с ним только одного общего родителя).

При наличии лицензии или иного документа, подтверждающего право на ведение образовательного процесса, вычет можно получить по расходам на обучение не только в ВУЗе, но и в других образовательных учреждениях, как государственных, так и частных, в том числе: в детских садах; в школах; в учреждениях дополнительного образования взрослых (например, курсы повышения квалификации, учебные центры службы занятости, автошколы, центры изучения иностранных языков и т. п.); в учреждениях дополнительного образования детей (например, детские школы искусств, музыкальные школы, детско-юношеские спортивные школы и т. п.).

50 000 рублей в год — максимальная сумма расходов на обучение собственных или подопечных детей, учитываемых при исчислении социального вычета.

120 000 рублей в год — максимальная сумма расходов на собственное обучение, либо обучения брата или сестры, в совокупности с другими расходами налогоплательщика, связанными, например, с лечением (за исключением дорогостоящего лечения), уплатой взносов на накопительную часть трудовой пенсии, добровольное пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение, прохождение независимой оценки своей квалификации.

Социальный налоговый вычет по расходам на лечение и приобретение медикаментов (п. 3 ст. 219 НК РФ). 120 000 рублей — максимальная сумма расходов на лечение и (или) приобретение медикаментов, в совокупности с другими расходами налогоплательщика, связанными, например, с обучением, уплатой взносов на накопительную часть трудовой пенсии, добровольное пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение, прохождение независимой оценки своей квалификации.

По дорогостоящим видам лечения сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов, без учета указанного ограничения.

Социальный налоговый вычет на лечение может получить физическое лицо, оплатившее: медицинские услуги, в том числе дорого-

стоящие, оказанные ему самому, его супругу (супруге), родителям, а также детям (в том числе усыновленным) и подопечным в возрасте до 18 лет (далее — члены семьи); назначенные врачом лекарства, в том числе для членов семьи; страховые взносы по договору ДМС, заключенному в целях своего лечения или лечения членов семьи.

Для получения социального вычета необходимо, чтобы медицинская организация (или ИП), оказавшие медицинские услуги, имели российскую лицензию на осуществление медицинской деятельности.

Условием включения в состав вычета сумм страховых взносов по договору ДМС является также наличие у страховой организации, с которой заключен данный договор, лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающего оплату ею исключительно медицинских услуг. В целях получения социального вычета медицинские услуги, в том числе по дорогостоящему лечению, должны входить в перечни, утвержденные постановлением Правительства РФ от 8 апреля 2020 г. № 458 «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета».

При оплате лечения или взносов, приобретение медикаментов за членов своей семьи необходимо также представлять документы, подтверждающие родство, опеку или попечительство, заключение брака (например, свидетельство о рождении, свидетельство о браке).

Социальный налоговый вычет по расходам по договорам негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование жизни и добровольное страхование жизни (п. 4 ст. 219 НК РФ). Данный вычет можно получить по взносам по договорам: негосударственного пенсионного обеспечения с негосударственными пенсионными фондами; добровольного пенсионного страхования со страховыми организациями; добровольного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет.

Заключать такие договоры и платить по ним взносы можно не только в свою пользу, но и в пользу супруга (супруги), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов. Максимальная сумма уплаченных пенсионных (страховых) взносов, с которой будет исчис-

ляться налоговый вычет — 120 000 рублей (в совокупности с другими расходами, связанными с лечением, обучением и т. д.).

Если взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения (добровольного пенсионного страхования/добровольного страхования жизни) удерживались работодателем из заработной платы налогоплательщика и перечислялись в соответствующие пенсионные фонды (страховые компании), вычет можно получить до окончания года при обращении с соответствующим заявлением непосредственно к работодателю.

Социальный налоговый вычет по расходам на уплату дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии (п. 5 ст. 219 НК РФ). Порядок уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии установлен Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений».

Налоговый вычет по расходам на накопительную часть трудовой пенсии могут получить налогоплательщики, оплатившие дополнительные взносы на накопительную часть трудовой пенсии. В случаях, когда дополнительные взносы на накопительную часть пенсии за налогоплательщика вносил его работодатель, налоговый вычет по расходам на накопительную часть трудовой пенсии налогоплательщику не предоставляется.

120 000 рублей — максимальная сумма дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии, которые фактически уплачены за год в совокупности с другими расходами, связанными с обучением, лечением, уплатой пенсионных (страховых) взносов.

Право вернуть НДФЛ в связи с получением вычета сохраняется за налогоплательщиком в течение 3 лет с момента уплаты НДФЛ по итогам года, в котором производилась уплата дополнительных взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

Инвестиционные налоговые вычеты (ст. ст. 219.1 и 221.1 НК РФ). Правом на инвестиционные налоговые вычеты обладает налогоплательщик, который осуществлял определенные операции. В НК РФ выделено три инвестиционных налоговых вычета:

1) инвестиционный вычет в размере доходов от продажи ценных бумаг;

2) инвестиционный вычет в сумме денежных средств, внесенных на индивидуальный инвестиционный счет;

3) инвестиционный вычет в сумме дохода по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете.

Рассмотри каждый указанный инвестиционный налоговый вычет в отдельности.

Инвестиционный вычет в размере доходов от продажи ценных бумаг предоставляется при выполнении следующих условий:

— при реализации (погашении) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, находившихся в собственности более трех лет;

— предельный размер налогового вычета определяется как произведение количества лет нахождения ценных бумаг в собственности и суммы, равной 3 000 000 рублей;

— срок нахождения ценной бумаги в собственности исчисляется исходя из метода реализации (погашения) ценных бумаг, приобретенных первыми по времени (ФИФО).

Инвестиционный вычет в размере доходов от продажи ценных бумаг не применяется при реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете.

Инвестиционный налоговый вычет в сумме денежных средств, внесенных на индивидуальный инвестиционный счет, предоставляется:

— в сумме денежных средств, внесенных в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 000 рублей в целом за год;

— при условии, что в течение срока действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета налогоплательщик не имел других договоров на ведение индивидуального инвестиционного счета (за исключением случаев прекращения договора с переводом всех активов, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете, на другой индивидуальный инвестиционный счет, открытый тому же физическому лицу);

— в случае прекращения договора на ведение индивидуального инвестиционного счета до истечения 3-х лет с момента открытия, сумма налога, не уплаченная налогоплательщиком в бюджет в связи с получением налогового вычета, подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием с налогоплательщика сумм пеней;

— получение инвестиционного вычета в сумме денежных средств, внесенных на индивидуальный инвестиционный счет в упрощенном порядке.

Инвестиционный налоговый вычет в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет, можно получить по окончании года в упрощенном порядке без представления налоговой декларации по форме 3-НДФЛ и документов, подтверждающих право на вычет.

Источником данных, подтверждающих право на вычет, будет информация, имеющаяся в распоряжении налоговых органов, в том числе полученная налоговыми органами в рамках информационного обмена с внешними источниками — банками, органами исполнительной власти.

Инвестиционный вычет в сумме дохода по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, предоставляется по окончании договора на ведение индивидуального инвестиционного счета в полной сумме полученного дохода по операциям, совершенным на данном счете.

Рассматриваемый налоговый инвестиционный вычет предоставляется при условии истечения не менее трех лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Налогоплательщик не может воспользоваться правом на получение данного налогового вычета, если он хотя бы один раз в период действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета воспользовался правом на получение инвестиционного налогового вычета в сумме денежных средств, внесенных на индивидуальный инвестиционный счет.

Имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ). Правом на имущественные налоговые вычеты обладает налогоплательщик, который осуществлял определенные операции с имуществом, в частности: продажа имущества; покупка жилья (дома, квартиры, комнаты и т. п.); строительство жилья или приобретение земельного участка для этих целей; выкуп у налогоплательщика имущества для государственных или муниципальных нужд.

Вычет на приобретение имущества состоит из трех частей и предоставляется по расходам: на новое строительство или приобретение на территории РФ объекта жилой недвижимости (долей в них),

земельных участков под них; на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от российских организаций или индивидуальных предпринимателей, фактически израсходованным на новое строительство или приобретение на территории РФ жилья (доли (долей) в нем), земельного участка под него; на погашение процентов по кредитам, полученным в российских банках, для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов) на строительство или приобретение на территории Российской Федерации жилья (доли (долей) в нем), земельного участка под него.

2 000 000 рублей — максимальная сумма расходов на новое строительство или приобретение на территории Российской Федерации жилья, с которой будет исчисляться налоговый вычет.

В случае приобретения имущества после 1 января 2014 г. предельный размер вычета применяется к расходам, понесенным на приобретение как одного, так и нескольких объектов недвижимости.

3 000 000 рублей — максимальная сумма расходов на строительство и приобретение жилья (земли под него) при погашении процентов по целевым займам (кредитам).

Ограничение суммы уплаченных по целевым займам (кредитам) процентов, принимаемых к вычету, применяется к займам (кредитам), полученным после 1 января 2014 г. Суммы уплаченных процентов по целевым займам (кредитам), полученным до 2014 г., могут быть включены в состав имущественного вычета в полном размере без каких-либо ограничений.

Если налогоплательщик воспользовался правом на получение имущественного налогового вычета не в полном размере, остаток вычета может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Вычет по покупке жилья не применяется в следующих случаях:

— оплата строительства (приобретения) жилья произведена за счёт средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, а также за счёт бюджетных средств;

— сделка купли-продажи заключена с гражданином, являющимся по отношению к налогоплательщику взаимозависимым.

Взаимозависимыми лицами признаются: физическое лицо, его супруг (супруга), родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун и подопечный.

При приобретении имущества в общую долевую собственность до 1 января 2014 г. размер вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей/долями собственности. В случае приобретения имущества после 1 января 2014 г. распределение размера вычета в случае приобретения жилья в общую долевую собственность отменено. Имущественный вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов каждого из собственников в пределах общего установленного лимита вычета. При этом родители, имеющие несовершеннолетних детей и приобретающие жильё в общую с ними долевую собственность, вправе применить имущественный вычет без распределения по долям.

Имущество, приобретенное супругами во время брака, является их совместной собственностью, поэтому они оба имеют право на вычет, в том числе право распределить его по договоренности.

Имущественный вычет при продаже имущества. Для объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 1 января 2016 г. доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения (и декларирования) при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более.

Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет 3 года для объектов недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

— право собственности на объект получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

— право собственности на объект получено налогоплательщиком в результате приватизации;

— право собственности на объект получено налогоплательщиком – плательщиком ренты в результате передачи имущества по договору пожизненного содержания с иждивением;

— в собственности налогоплательщика (включая совместную собственность супругов) на дату государственной регистрации перехода права собственности от налогоплательщика к покупателю на

проданный объект недвижимого имущества в виде комнаты, квартиры, жилого дома, части квартиры, части жилого дома (далее — жилое помещение) или доли в праве собственности на жилое помещение не находится иного жилого помещения (доли в праве собственности на жилое помещение).

При этом не учитывается жилое помещение (доля в нем), приобретенное в собственность налогоплательщика и (или) его супруга в течение 90 календарных дней до даты государственной регистрации перехода права собственности на проданное жилое помещение (долю в нем) от налогоплательщика к покупателю.

В иных случаях минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет 5 лет.

Для объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность до 1 января 2016 г., а также для иного имущества (гараж, автомобиль и т. д.) — минимальный срок владения составляет 3 года.

В случае, если доход от продажи объекта недвижимого имущества ниже чем 70 % от кадастровой стоимости этого объекта на 1 января года продажи, то в целях налогообложения такие доходы налогоплательщика принимаются равными кадастровой стоимости этого объекта, умноженной на коэффициент 0,7.

Расчет имущественного вычета при продаже имущества.

1 000 000 рублей — максимальная сумма налогового вычета, на который может быть уменьшен доход, полученный при продаже жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков, земельных участков, а также долей в указанном имуществе;

250 000 рублей — максимальная сумма налогового вычета, на который может быть уменьшен доход, полученный при продаже иного имущества, (автомобили, нежилые помещения, гаражи и прочие предметы).

Вместо применения имущественного вычета налогоплательщик имеет право уменьшить величину дохода, полученного от продажи имущества, на фактически произведённые и документально подтверждённые расходы, непосредственно связанные с приобретением этого имущества. В определенных ситуациях это может быть выгоднее, чем применять имущественный вычет.

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета (1 000 000 рублей или 250 000 рублей)

распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Если налогоплательщиком за один год было продано несколько объектов имущества, указанные пределы применяются в совокупности по всем проданным объектам, а не по каждому объекту по отдельности.

В случае если полученные от продажи имущества суммы не превышают указанные пределы, то обязанность по представлению декларации сохраняется, а обязанность по уплате налога не возникает.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с производными финансовыми инструментами (ст. 220.1 НК РФ). Часто у лиц, совершающих операции с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС), по итогам года сумма расходов превышает величину доходов от такой деятельности.

Получившийся отрицательный финансовый результат может быть учтен налогоплательщиком как при расчете налога в текущем периоде (в случае, если по иным операциям получена прибыль) либо (если в текущем году налогооблагаемый доход по иным операциям отсутствует) получившийся убыток может быть перенесен на последующие годы.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение 10 лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

При этом необходимо помнить о следующих ограничениях:

— не допускается перенос на будущие периоды убытков, полученных по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;

— убыток учитывается при расчете налога по соответствующим видам операций;

— убыток, полученный по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, может уменьшать налоговую базу только по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

— убыток, полученный по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, может уменьшать налоговую базу только по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Учет убытков, перенесенных на текущий период с прошлых лет, а также перенос убытков, образовавшегося в текущем году, на последующие периоды, производится в налоговых декларациях по налогу на доходы физических лиц.

Налогоплательщик может учесть образовавшийся убыток в течение 10 лет, следующих за годом его получения. При этом если убытки были понесены более чем в одном периоде, их перенос на будущие периоды производится в той очередности, в которой они понесены. Документы, подтверждающие объем понесенного убытка, необходимо хранить в течение всего срока, когда такой убыток учитывается при расчете налога.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе (ст. 220.2 НК РФ). При определении налоговых баз в соответствии с п. 2.3 ст. 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение налоговых вычетов при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе.

Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе предоставляются:

— в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

— в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

— в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик,

с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

— в размере сумм убытков, полученных от операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик, с долями участия в уставном капитале организаций;

— в размере сумм убытков, полученных от прочих операций инвестиционных товариществ, в которых участвует налогоплательщик.

Указанные налоговые вычеты предоставляются в размере сумм убытков, фактически полученных налогоплательщиком от соответствующих операций инвестиционного товарищества, в предыдущих налоговых периодах в пределах величины налоговой базы по таким операциям.

Размер налоговых вычетов определяется исходя из сумм убытков, полученных налогоплательщиком в предыдущих налоговых периодах (в течение десяти лет считая с налогового периода, за который производится определение налоговой базы). При этом при определении размера налогового вычета в налоговом периоде, за который производится определение налоговой базы, суммы убытков, полученных налогоплательщиком в течение более чем одного налогового периода, учитываются в той очередности, в которой понесены соответствующие убытки.

Размер предусмотренных налоговых вычетов, исчисленный в текущем налоговом периоде, не может превышать величину налоговой базы, определенную по соответствующим операциям в этом налоговом периоде. При этом суммы убытков налогоплательщика, не учтенные при определении размера налогового вычета, могут быть учтены при определении размера налогового вычета в следующих налоговых периодах с учетом положений настоящей статьи.

Профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ). По общему правилу, профессиональные налоговые вычеты предоставляются в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Однако в исключительных случаях, вместо учета фактически произведенных расходов, индивидуальные предприниматели могут получить вычет в размере 20% от общей суммы полученного ими дохода.

В отношении авторских вознаграждений или вознаграждений за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, а также вознаграждений, выплачиваемых ав-

торам открытий, изобретений и промышленных образцов, при отсутствии документально подтвержденных расходов, полученный ими доход может быть уменьшен на норматив затрат (в процентах к сумме исчисленного дохода).

Перечень доходов, в отношении которых можно получить вычеты: доходы, полученные индивидуальными предпринимателями; доходы, полученные нотариусами, занимающимися частной практикой, адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты и другими лицами, занимающимися частной практикой; доходы, полученные от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера; авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, полученные налогоплательщиками.

6.5. Дата фактического получения дохода. Налоговые ставки. Дата фактического получения дохода (ст. 223 НК РФ)

Дата фактического получения дохода определяется как день:

- 1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц — при получении доходов в денежной форме;
- 2) передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме;
- 3) приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды. В случае, если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к налогоплательщику права собственности на эти ценные бумаги, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости приобретенных ценных бумаг;
- 4) зачета встречных однородных требований;
- 5) прекращения полностью или частично обязательства налогоплательщика по уплате задолженности в связи с признанием такой задолженности в установленном порядке безнадежной к взысканию;
- 6) последний день месяца, в котором утвержден авансовый отчет после возвращения работника из командировки;
- 7) последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства, при получении

дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств.

Для доходов в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании (в том числе фиксированной прибыли) датой фактического получения дохода признается последнее число налогового периода по налогу, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания периода, за который составляется финансовая отчетность за финансовый год в соответствии с личным законом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица).

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход.

Налоговые ставки (ст. 224 НК РФ) (таблицы 11, 12).

Таблица 11

Ставки НДФЛ для доходов резидентов

Ставка	Вид дохода
13 и 15 %*	доходы, которые входят в основную налоговую базу: зарплата, выплаты по ГПД, доходы от предпринимательской деятельности и другие базовые доходы; доходы от долевого участия; выигрыши участников азартных игр и лотерей; доходы по операциям с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами; доходы по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги; доходы по операциям займа ценными бумагами; доходы участников инвестиционного товарищества; доходы по операциям с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами на индивидуальном инвестиционном счете; прибыль КИК, в том числе фиксированная

13%	<p>Доходы от продажи имущества, за исключением ценных бумаг и долей в нем</p> <p>Стоимость имущества, за исключением ценных бумаг, полученного в порядке дарения</p> <p>Страховые выплаты по договорам страхования и выплаты по пенсионному обеспечению</p>
35%	<p>стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров;</p> <p>процентных доходов по вкладам в банках в части превышения установленных размеров;</p> <p>суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения установленных размеров;</p> <p>в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, в части превышения установленных размеров.</p>
9%	<p>получение дивидендов до 2015 года;</p> <p>получение процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;</p> <p>получение доходов учредителями доверительного управления ипотечным покрытием. Такие доходы должны быть получены на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.</p>
30%	<p>Доходы по ценным бумагам российских организаций (кроме доходов в виде дивидендов), права по которым учитываются на счетах депо иностранных держателей (депозитарных программ), если такие доходы выплачиваются лицам, информация о которых не предоставлена налоговому агенту</p>

Ставки НДФЛ для доходов нерезидентов

30%	Доходы по ценным бумагам российских организаций, права по которым учитываются на счетах депо иностранных держателей (депозитарных программ), если такие доходы выплачиваются лицам, информация о которых не предоставлена налоговому агенту Любые другие доходы нерезидентов, за исключением тех, которые облагают по ставкам 13 (15), 5 и 15 процентов
13 и 15%*	Доходы от трудовой деятельности: по патенту; высококвалифицированных специалистов; участников государственной программы по добровольному переселению соотечественников в Россию; членов экипажей судов, плавающих под флагом РФ; беженцев. Проценты по вкладам и остаткам на счетах в банках на территории России
5%	Дивиденды по акциям и долям международных холдинговых компаний (МХК) при условии, что: МХК – публичная компания на день принятия решения о выплате дивидендов; доходы получены до 1 января 2029 года; иностранная организация, в порядке редомициляции которых зарегистрированы такие компании, являлись публичными на 1 января 2018 года
15%	Дивиденды, полученные от российских организаций физическими лицами

С начала 2021 г. введена дополнительная налоговая ставка НДФЛ — 15 %¹. НДФЛ по повышенной ставке 15 % обязаны платить физические лица — резиденты и нерезиденты России, в том числе предприниматели, которые заработали за год больше 5 млн руб.

С суммы доходов до 5 млн руб. включительно НДФЛ рассчитывают по ставке 13 %. Налог с дохода 5 млн руб. составит 650 000 руб. (5 000 000 руб. × 13 %). Когда доходы превысят этот порог, с суммы превышения НДФЛ надо рассчитывать по повышенной ставке 15 %.

¹ О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период : федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 372-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6.6. Порядок исчисления и уплаты налога

Общая исчисленная сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при получении доходов, облагаемых различными налоговыми ставками, — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, определяемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Сумма НДФЛ определяется в полных рублях (сумма менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляется до полного рубля).

Налоговый период — календарный год. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему периоду.

Порядок расчета налога (ставки налога, налоговая база)

РАЗМЕР НАЛОГА = СТАВКА НАЛОГА * НАЛОГОВАЯ БАЗА

Порядок и сроки уплаты имеют некоторые особенности для налоговых агентов, физических лиц, получающих определенные виды доходов; ИП и других лиц, занимающихся частной практикой.

Налоговые агенты исчисляют сумму налога:

— нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем начисленным налогоплательщику за данный период доходам, облагаемым по ставке 13 %, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога;

— отдельно по каждой сумме доходов, облагаемых иными ставками (9, 15, 30 и 35 %);

— без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов и удержанных другими агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты. Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми налоговые агенты, выплачивающие доход, принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налоговые агенты, являющиеся источником выплаты дохода, совокупную сумму налога уплачивают по месту своего учета в налоговом органе. Налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, уплачивают налог как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и суммах начисленных и удержанных налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за этим периодом.

Самостоятельное исчисление и уплата НДФЛ производятся налогоплательщиками: по суммам вознаграждений, полученным от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, в том числе по договорам найма или аренды любого имущества; по суммам, полученным от продажи имущества, принадлежащего налогоплательщикам на праве собственности, и имущественных прав; по суммам доходов, полученным физическими лицами (налоговыми резидентами РФ) от источников, находящихся за пределами РФ; по суммам выигрышей, полученным физическими лицами от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов; по суммам иных доходов физических лиц, при получении которых не был удержан НДФЛ налоговыми агентами.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается налогоплательщиком по месту своего жительства не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

ИП и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисляют суммы налога самостоятельно. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщи-

ком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей, уплаченных в бюджет. Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган декларацию о фактическом доходе до 30 апреля года, следующего за отчетным. Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется по налоговой декларации и уплачивается по месту жительства налогоплательщика не позднее 15 июля года, следующего за истекшим.

При проявлении в течение года у перечисленных налогоплательщиков доходов, полученных от предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, они обязаны представить декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода в текущем налоговом периоде в пятидневный срок по истечении месяца со дня проявления таких доходов. Сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком.

Порядок уплаты НДФЛ в виде фиксированного авансового платежа распространен на иностранных граждан, прибывших в Российскую Федерацию в безвизовом режиме и работающих на основании патента не только у физических лиц (как было до 2015 г.), но и в организациях, у индивидуальных предпринимателей или занимающихся частной практикой лиц (например, адвокатов, учредивших адвокатский кабинет).

НДФЛ в виде фиксированных авансовых платежей уплачивается за период действия патента в размере 1 200 рублей в месяц, с индексацией платежа на коэффициент – дефлятор, установленный на соответствующий календарный год и коэффициент, отражающий региональные особенности рынка труда, устанавливаемый на соответствующий календарный год законом субъекта Российской Федерации¹.

6.7. Порядок взыскания и возврата налога.

Устранение двойного налогообложения

Порядок взыскания и возврата налога (ст. 231 НК РФ). С доходов физического лица налоговый агент может не удержать НДФЛ

¹ О внесении изменений в статьи 226 и 227.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 368-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

или удержать его не полностью. Например, в случае, когда он ошибочно не включил облагаемую налогом выплату в доходы, которые освобождены от налогообложения. Может сложиться и такая ситуация, когда налог им удержан сверх подлежащей суммы. Допустим, организация не применила какой-либо налоговый вычет при исчислении НДФЛ: стандартный, имущественный, социальный (по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование) или профессиональный, либо не пересчитала указанный налог при смене работником статуса не налогового резидента РФ на противоположный.

Напомним, что налоговыми агентами по НДФЛ признаются российские организации, обособленные подразделения иностранных организаций в РФ, а также индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, облагаемые НДФЛ.

Излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма налога подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговый агент обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишнего удержания налога и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы налога производится налоговым агентом за счет сумм этого налога, подлежащих перечислению в бюджетную систему РФ в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам, с доходов которых налоговый агент производит удержание такого налога, в течение трех месяцев со дня получения налоговым агентом соответствующего заявления налогоплательщика.

Возврат налогоплательщику излишне удержанных сумм налога производится налоговым агентом в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении.

В случае, если возврат излишне удержанной суммы налога осуществляется налоговым агентом с нарушением срока, налоговым агентом на сумму излишне удержанного налога, которая не возвращена налогоплательщику в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календар-

ный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Если суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом в бюджетную систему Российской Федерации, недостаточно для осуществления возврата излишне удержанной и перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога налогоплательщику в срок, установленный настоящим пунктом, налоговый агент в течение 10 дней со дня подачи ему налогоплательщиком соответствующего заявления направляет в налоговый орган по месту своего учета заявление на возврат налоговому агенту излишне удержанной им суммы налога.

Возврат суммы налога налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента РФ производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента Российской Федерации в этом налоговом периоде.

Устранение двойного налогообложения (ст. 232 НК РФ). Фактически уплаченные физическим лицом – налоговым резидентом РФ за пределами РФ в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных в иностранном государстве, не засчитываются при уплате налога в РФ.

В случае если международным договором РФ по вопросам налогообложения предусмотрен зачет в РФ суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов, такой зачет производится налоговым органом.

Налогоплательщик, перешедший на уплату налога с фиксированной прибыли, отказывается от уменьшения суммы налога, исчисленного с фиксированной прибыли, на суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов. Основанием для такого отказа является факт представления в налоговый орган уведомления о переходе на уплату налога на доходы физических лиц с фиксированной прибыли.

Зачет в РФ суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов, производится по окончании налогового периода на основании представленной таким физическим лицом налоговой декларации, в которой указывается подлежащая зачету сумма налога, уплаченного в иностранном государстве. При этом суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов, подлежащие зачету в РФ, могут быть заявлены в налоговых декларациях, представляемых в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором были получены такие доходы.

Сумма налога, подлежащая зачету, определяется с учетом положений соответствующего международного договора РФ по вопросам налогообложения. При исчислении засчитываемой в РФ суммы налога применяются положения НК РФ, действующие в отношении порядка исчисления налога в том налоговом периоде, в котором был получен доход в иностранном государстве.

Сведения об иностранных физических лицах и о выплаченных им доходах, с которых на основании международного договора РФ по вопросам налогообложения не был удержан налог, о суммах налога, возвращенных налоговым агентом – источником выплаты дохода, представляются таким налоговым агентом в налоговый орган по месту своего учета в тридцатидневный срок с даты выплаты такого дохода.

Указанные сведения должны позволять идентифицировать налогоплательщика, вид выплаченных доходов, суммы выплаченных доходов и даты их выплаты. К сведениям, позволяющим идентифицировать налогоплательщика, относятся в том числе паспортные данные, указание на гражданство.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Как определяется НДФЛ?
2. Какая глава Налогового кодекса РФ посвящена НДФЛ?
3. Кто является плательщиком НДФЛ?
4. Определите, что является налогооблагаемой базой по НДФЛ.
5. Какие доходы не подлежат налогообложению при применении НДФЛ?
6. Как рассчитывается НДФЛ за год?

7. Как учитывается весь доход индивидуального предпринимателя в целях применения НДФЛ?
8. Какие применяются налоговые вычеты по НДФЛ?
9. В течение какого срока сохраняется за налогоплательщиком право на возврат НДФЛ?
10. Как определяется дата фактического получения дохода?
11. Какие применяются ставки НДФЛ для доходов резидентов и нерезидентов?
12. Как исчисляется НДФЛ?
13. Когда применяется самостоятельное исчисление НДФЛ?

ГЛАВА 7

ПЛАТЕЖИ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Учебные вопросы:

- 7.1. Социально-экономическое значение внебюджетных фондов. Система внебюджетных фондов.
- 7.2. Плательщики страховых взносов. Объект обложения страховыми взносами. База для исчисления страховых взносов.
- 7.3. Виды страховых взносов.
- 7.4. Договоры ГПХ: страховые взносы.
- 7.5. Тарифы страховых взносов.
- 7.6. Отчетность по страховым взносам.
- 7.7. Страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

7.1. Социально-экономическое значение внебюджетных фондов. Система внебюджетных фондов

Внебюджетные фонды государства представляют собой совокупность финансовых средств, находящихся в распоряжении центральных или местных органов власти и имеющих целевое назначение. Они являются важным звеном финансовой системы. Порядок их образования и использования регламентируется финансовым правом.

Внебюджетные фонды появились задолго до возникновения единого центрального денежного фонда государства (бюджета) в виде специальных фондов и особых счетов. С расширением деятельности государство нуждалось во все новых расходах. Средства их покрытия концентрировались в особых фондах и были предназначены для специальных целей. Такие фонды носили временный характер, с выполнением государством намеченных мероприятий они прекращали свое существование. В связи с этим количество специальных фондов постоянно менялось: одни возникали, другие аннулирова-

лись. В целом, наблюдалась тенденция к увеличению количества и объема фондов.

Множественность специальных фондов создавала определенные финансовые неудобства (в одних фондах наблюдалась нехватка средств, в других — избыток) и требовала дополнительных расходов на управление ими. С укреплением централизованного государства начинается период унификации фондов. На базе объединения различных фондов был создан государственный бюджет, который после рассмотрения и утверждения парламентом стал законом, и потому обязательным к исполнению.

Государственные внебюджетные фонды создаются на базе соответствующих актов высших органов власти, в которых регламентируются принципы функционирования. В современных условиях повышается значение внебюджетных фондов. Увеличение количества и объема этих фондов объясняется рядом причин. Во-первых, у органов государственной власти появляются дополнительные средства для вмешательства в хозяйственную жизнь и финансовой поддержки предпринимательства, особенно в условиях нестабильной экономики. Во-вторых, эти фонды, будучи автономными от бюджета, предназначались для решения новых важных задач, которые требуют особого внимания со стороны государства. В-третьих, внебюджетные фонды могут при определенных условиях использоваться для покрытия бюджетного дефицита через механизм кредита.

Особенности внебюджетных фондов:

- внебюджетные фонды планируются органами власти и управления и имеют строгую целевую направленность;
- денежные средства внебюджетных фондов используются для финансирования государственных расходов, не включенных в бюджет;
- формируются, в основном, за счет обязательных отчислений юридических и физических лиц;
- страховые взносы во внебюджетные фонды и взаимоотношения, возникающие при их уплате, имеют налоговую природу, тарифы взносов устанавливаются государством и являются обязательными;
- на отношения, связанные с исчислением, уплатой и взысканием взносов во внебюджетные фонды, распространено большинство норм Налогового Кодекса РФ;
- денежные ресурсы фонда находятся в государственной собственности, они не входят в состав бюджетов, а также других фондов

и не подлежат изъятию на какие-либо цели, прямо не предусмотренные законом;

— расходование средств из фондов осуществляется по распоряжению Правительства РФ или специально уполномоченного на то органа (правление фонда).

Внебюджетные фонды в финансовой системе России создаются на основании Федеральных законов и Бюджетного кодекса РФ, а так же других нормативных правовых актов, в том числе законов о бюджете Российской Федерации на текущий год или на три года. Несмотря на то что внебюджетные фонды находятся в собственности государства, они являются автономными от федерального и местных бюджетов.

Система внебюджетных фондов состоит из фондов целевых и общегосударственных. К целевым фондам относят хозяйствующие субъекты, финансирующие конкретные нужды образования, медицины, науки, снижение безработицы. Общегосударственные внебюджетные фонды решают более общие задачи: развивают таможенную и экономическую системы, поддерживают конкретные виды экономической деятельности, решают проблемы строительства, дорожного хозяйства, борьбы с преступностью. Некоторые задачи внебюджетных фондов могут быть переданы другим хозяйствующим субъектам, а сами фонды могут реформироваться.

Статьей 144 Бюджетного кодекса РФ определено, что в состав бюджетов государственных внебюджетных фондов входят бюджеты государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов.

В свою очередь бюджетами государственных внебюджетных фондов Российской Федерации являются:

— бюджет Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации;

— бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования.

Бюджетами территориальных государственных внебюджетных фондов являются бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

Пенсионный фонд Российской Федерации создан для обеспечения обязательного пенсионного страхования — совокупности создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию гражданам заработка (вы-

плат, вознаграждений), получаемого ими до установления обязательного страхового обеспечения.

Фонд социального страхования Российской Федерации представляет гарантированные государством пособия по временной нетрудоспособности, материнству и младенчеству, а также пособия при несчастных случаях на производстве и профзаболеваний.

С 1 января 2023 г. произошло объединение фонда пенсионного и социального страхования в новую структуру под названием «Фонд пенсионного и социального страхования Российской Федерации», или Социальный фонд России, СФР (п. 6 ст. 1 Федерального закона № 236-ФЗ)¹.

Фонд обязательного медицинского страхования — форма социальной защиты населения в охране здоровья, которая гарантирует гражданам при возникновении страхового случая получение медицинской помощи за счет накопленных средств. Этот фонд существует на федеральном уровне, где представлен Федеральным фондом обязательного медицинского страхования (ФФОМС) и на территориальном уровне — территориальными фондами обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

ФФОМС осуществляет выравнивание условий деятельности территориальных фондов, проводит финансирование целевых программ в рамках обязательного медицинского страхования, утверждает типовые правила медицинского страхования, разрабатывает нормативно-правовые документы и базовую программу в этой области, осуществляет сбор и анализ информации, готовит предложения о величине страховых тарифов, осуществляет подготовку специалистов по обязательному медицинскому страхованию, реализует контрольную функцию, т. е. в общем виде реализует координационную и нормативно-методическую работу в области медицинского страхования.

ТФОМС аккумулируют средства для финансирования медицинского страхования, осуществляемого страховыми медицинскими организациями, выравнивают финансовые ресурсы на местном уровне, накапливают финансовые резервы для обеспечения финансовой устойчивости системы медицинского страхования, т. е. являются

¹ О Фонде пенсионного и социального страхования Российской Федерации : федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 236-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

непосредственными исполнителями работ по обязательному медицинскому страхованию.

Доходы внебюджетных фондов включают: специальные целевые налоги и сборы, установленные для соответствующего фонда; отчисления от прибыли предприятий, учреждений, организаций; средства бюджета; прибыль от коммерческой деятельности, осуществляемой фондом как юридическим лицом; займы, полученные фондом у ЦБ РФ или коммерческих банков. Кроме того, материальным источником внебюджетных фондов, как и других звеньев финансовой системы, является национальный доход. Преобладающая часть фондов создается в процессе перераспределения национального дохода.

Средства бюджетов поступают в форме безвозмездных субсидий или определенных отчислений от налоговых доходов. Доходами внебюджетных фондов могут выступать и заемные средства. В тех случаях, когда внебюджетные фонды имеют положительное сальдо, оно может быть использовано для приобретения ценных бумаг и получения прибыли в форме дивидендов или процентов.

7.2. Плательщики страховых взносов. Объект обложения страховыми взносами. База для исчисления страховых взносов

Плательщики страховых взносов определены в ст. 419 НК РФ.

Плательщиками страховых взносов (далее — плательщики) признаются следующие лица:

- 1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам: организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством РФ порядке частной практикой.

Если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков (ст. 420 НК РФ) признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию:

1) в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;

2) по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;

3) по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования результатов интеллектуальной деятельности.

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Не признаются объектом обложения страховыми взносами для плательщиков выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами или лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, место расположения которого находится за пределами территории РФ, выплаты и иные вознаграждения, исчисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами или лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории РФ в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты добровольцам (волонтерам) в рамках исполнения заключаемых в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве)» гражданско-правовых договоров на возмещение расходов добровольцев (волонтеров), за исключением расходов на питание в размере, превышающем размеры суточных.

База для исчисления страховых взносов. База для исчисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом обложения, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами (например, пособия, компенсации, материальная помощь и др.).

При этом база для начисления страховых взносов определяется отдельно в отношении каждого физического лица по истечении каждого календарного месяца с начала расчетного периода нарастающим итогом.

База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и база для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством имеет предельную величину, после которой страховые взносы не взимаются.

Исключение составляют страховые взносы, уплачиваемые основной категорией плательщиков при применении тарифа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 22 %, в этом случае страховыми взносами также облагаются выплаты сверх установленной предельной величины базы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 10 % сверх указанной величины.

Если расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (в процентах суммы начисленного дохода):

1) на создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка, — 20 %;

2) на создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна — 30 %;

3) на создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике, — 40 %;

4) на создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов), фонограмм, сообщений в эфир или по кабелю радио- или телепередач — 30 %;

5) на создание музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле-, видеофильмов и театральных постановок — 40 %;

6) на создание других музыкальных произведений, в том числе произведений, подготовленных к опубликованию, — 25 %;

7) на исполнение произведений литературы и искусства — 20 %;

8) на создание научных трудов и разработок, программ для ЭВМ, баз данных — 20 %;

9) на открытия, селекционные достижения, изобретения, создание полезных моделей, промышленных образцов, секретов производства (ноу-хау), топологий интегральных микросхем (процент суммы дохода, полученного за первые два года использования) — 30 %.

К выплатам, не подлежащим обложению страховыми взносами, относятся (ст. 422 НК РФ):

— государственные пособия (пособия по безработице, по временной нетрудоспособности, по беременности и родам);

— выходные пособия, если данная сумма не превышает трехкратный размер среднего месячного заработка работника;

— выполнение работ, оказание услуг по договору гражданско-правового характера не облагаются страховыми взносами на ОСС и по травматизму. Однако взносы на ОПС и ОМС придется начислить;

— единовременная материальная помощь в связи с чрезвычайной ситуацией, стихийным бедствием, в связи со смертью члена семьи, а также в связи с рождением ребенка. Обратите внимание, для оказания материальной помощи сотруднику необходимо издать приказ и приложить к нему подтверждающие документы, иначе проверяющие органы могут приписать данные суммы к облагаемым страховыми взносами;

— материальная помощь в пределах 4 000 руб. на одного сотрудника за год;

— суммы выплат по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации, если данные лица не признаны застрахованными в соответствии с законодательством.

С 1 января 2023 г. предельный размер базы одинаков для всех взносов — на пенсионное, медицинское и социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

С 1 января 2023 г. предельная величина базы по взносам должна устанавливаться с учетом определенного на соответствующий год размера средней заработной платы в РФ, увеличенного в 12 раз и примененного к нему коэффициента 2,3.

Конкретный размер предельной величины базы по взносам ежегодно определяет Правительство РФ.

7.3. Виды страховых взносов

Обязательное социальное страхование — часть государственной системы социальной защиты населения, спецификой которой является осуществляемое в соответствии с федеральным законом страхование работающих граждан от возможного изменения материального и (или) социального положения вследствие достижения пенсионного возраста, наступления инвалидности, потери кормильца, заболевания, травмы, несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, беременности и родов, рождения ребенка (детей), ухода за ребенком в возрасте до полутора лет и других событий, установленных законодательством РФ об обязательном социальном страховании.

К страховым взносам относятся:

— страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (ОПС), уплачиваемые в Пенсионный фонд РФ;

— страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемые в Фонд социального страхования РФ;

— страховые взносы на обязательное медицинское страхование (ОМС), уплачиваемые в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ;

— страховые взносы на травматизм (страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

Данные виды взносов рассчитываются с заработной платы и иных выплат, начисленных по каждому сотруднику.

К иным выплатам, по которым необходимо начислить и уплатить страховые взносы относятся: премии; отпускные и компенсации за неиспользованный отпуск; материальная помощь свыше 4000 руб. на одного сотрудника за год.

7.4. Договоры ГПХ: страховые взносы

Договор ГПХ — это договор гражданско-правового характера, он же гражданско-правовой договор, или ГПД. Если организация (или ИП) заключила ГПД на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, не являющимся предпринимателем или самозанятым, то с вознаграждения, выплачиваемого исполнителю по этому договору, она должна будет исчислить, удержать и уплатить НДФЛ.

Если в ГПД будет прописано, что физическое лицо самостоятельно должно уплатить НДФЛ с суммы своего вознаграждения, обязанность по исчислению и уплате НДФЛ все равно будет лежать на другой стороне — организации или ИП, поскольку именно она в данном случае является налоговым агентом.

С выплат по многим договорам ГПХ страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (ОПС) и обязательное медицинское страхование (ОМС) должны быть начислены в общем порядке (п. 1 ст. 420 НК РФ). Это договоры на оказание услуг (ст. 779 ГК РФ), выполнение работ, подряда (ст. 702 ГК РФ), авторского заказа (ст. 1288 ГК РФ) и др.

Вместе с тем страховые взносы с выплат по гражданско-правовому договору, предметом которого является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, передача имущества в пользование, не начисляются (п. 4 ст. 420 НК РФ). Речь идет о договорах купли-продажи, аренды, займа и т. д. Иными словами, если, например, работник предоставит организации заем, то с суммы процентов, выплаченных работнику, никакие страховые взносы начислять не придется. Если же исполнитель является самозанятым и не является ИП, то платить с его вознаграждения страховые взносы не нужно.

Вознаграждения, выплаченные в рамках любых договоров ГПХ, не облагаются взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ВНиМ), и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с договоров ГПХ по общему правилу не начисляются. Исключение составляет случай, когда начисление взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний прямо предусмотрено ГПД (п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ).

Кроме самих вознаграждений исполнители по ГПД нередко получают компенсации, возмещающие их расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (затраты на материалы, сырье, инструменты и т. д.). С этих сумм взносы в фонды по ГПД не начисляются.

7.5. Тарифы страховых взносов

С 2023 г. введен единый тариф страховых взносов: страхователи смогут перечислять деньги одним платежом. Распределение страховых взносов по видам социального страхования осуществляет казначейство.

Правительство РФ утвердило единую предельную величину базы по взносам на 2023 год. Она составляет 1 917 000 руб. нарастающим итогом.

С 1 января 2024 г. единую предельную базу будут ежегодно индексировать. Индексацию проводят по показателю средней зарплаты в России (п. 5.1 ст. 421 НК РФ).

Единый тариф страховых взносов применяется с 1 января 2023 г. В тарифе объединены взносы на ОПС, ОМС и ВНиМ. Если оплата взносов осуществляется в пределах единой базы, единый тариф будет 30 %; если единую базу превысили, тариф снижается до 15,1 %.

Предприниматели без работников платят ОПС и ОМС за себя, но уже без разбивки по взносам. Страховые взносы ИП за себя в 2023 г. составят 45 842 рубля. А если доход предпринимателя превысит 300 000 рублей, надо заплатить дополнительные взносы — 1 % с суммы превышения, но не больше 257 061 рублей.

Главы крестьянских фермерских хозяйств в 2023 г. платят страховые взносы на ОПС и ОМС по фиксированной ставке в 45 842 рубля. Общий платеж рассчитывается так: фиксированный платеж умножается на количество членов крестьянского фермерского хозяйства, включая его главу.

Льготы. С 2023 г. льготников по страховым взносам объединяют в три группы: IT-компании; субъекты малого и среднего предпринимательства; компании, которые платят членам экипажей судов.

Льготы для IT. Больше всего льгот предусмотрели для IT-компаний: и организаций, и ИП. Льготный единый тариф страховых взносов с 2023 г. для них — 7,6 %. Выплаты IT-компаний в пределах единой базы облагаются по ставке 7,6 %. Если превысили предельную базу, тариф страховых взносов снизят до 0 %.

Льготы для МСП. Представители малого и среднего бизнеса платят страховые взносы по льготной ставке в 15 %. Льгота по страховым взносам для МСП действует с 2023 г. бессрочно. К этой группе льготников относят: компании и ИП — субъекты малого и среднего бизнеса; субъекты МСП, чей основной вид деятельности — предоставление продуктов питания, а среднесписочная численность не превышает 250 человек; участников инновационного центра «Сколково».

Льготный тариф применяют не ко всем выплатам, а только к той части, которая превышает МРОТ. Часть зарплаты (вознаграждения)

работников, которая не превышает минимальную оплату труда, облагается по единому тарифу страховых взносов в 30 %.

Льготы для прокуроров и судей. Страхователи, которые платят зарплату прокурорам, судьям, сотрудникам Следственного комитета РФ, с 2023 г. рассчитывают страховые взносы по особому тарифу. Ставки такие: на ОПС — 0 %; на ОМС — 5,1 %; на ВНиМ в пределах единой базы — 2,9 %. Взносы с превышения базы платить не нужно.

Нулевые тарифы. Тариф в 0 % применяют страхователи, которые платят зарплату членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре (п. 2.3 ст. 427 НК РФ). Исключение — суда для хранения и перевалки нефти, нефтепродуктов и газа в морских портах. Для них льготы не действуют. Нулевую ставку применяют только к выплатам для членов экипажей судов. Тариф ограничен по срокам: льгота действует с 2023 г. по 2027 г. включительно. Зарплата остальных сотрудников облагается по единому тарифу страховых взносов.

7.6. Отчетность по страховым взносам

Перечень единых сведений в фонд СФР. Сведения о страховом стаже застрахованных лиц (бывший СЗВ-СТАЖ). Информацию надо предоставлять не на всех работников, а только на застрахованных лиц отдельных категорий.

Сведения о трудовой деятельности зарегистрированного лица (бывший СЗВ-ТД) представляют при переводе на другую постоянную работу или при подаче заявления о переходе на электронную трудовую книжку. Если уволили или приняли на работу сотрудника, то сообщают в фонд СФР на следующий рабочий день после оформления документов.

Сведения о заключении или прекращении договора гражданско-правового характера о выполнении работ, оказании услуг.

Сведения о дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию (бывшая ДСВ-3). Нужно сдавать, если платили дополнительные страховые взносы.

Сведения о начисленных страховых взносах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (бывшая 4-ФСС).

7.7. Страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Страховые взносы на травматизм не входят в единый тариф, и предельная база по взносам в 2023 г. к ним не применяется. Тариф устанавливается с учетом класса профессионального риска по основному виду экономической деятельности страхователя от 0,2 % до 8,5 %. Под профессиональным риском подразумевается вероятность причинения вреда здоровью или получение профессиональных заболеваний сотрудником организации во время выполнения трудовых обязанностей. Самыми опасными являются, например, такие профессии: военнослужащий, шахтер, спасатель МЧС, пожарный, строитель, электрик и т. п.

Федеральным законом от 19 декабря 2022 г. № 517-ФЗ¹ утверждены страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2023 г. В 2023 г. продолжают действовать тарифы, установленные Федеральным законом от 22 декабря 2005 г. № 179-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год».

Льгота по уплате страховых взносов на травматизм в размере 60 % от размера установленного тарифа положена: любым организациям в части начисленных по всем основаниям, выплат в денежной и натуральной формах, включая в соответствующих случаях вознаграждения по гражданско-правовым договорам, работникам, являющимся инвалидами I, II или III группы; общественным организациям инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов), в которых численность инвалидов и их законных представителей — не менее 80 %; организациям, чей уставный капитал полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов — не менее половины, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда — не менее

¹ О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов : федеральный закон от 19 декабря 2022 г. № 517-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

25 %; учреждениям, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам. Кроме того, предусмотрено сохранение льготы для страхователей-ИП в части начисленных выплат работникам, являющимся инвалидами I, II или III группы.

За неуплату взносов штраф 20 % от недоимки. При умышленном нарушении, санкция увеличивается до 40 %.

Основной вид деятельности юридического лица подтверждают ежегодно. До 15 апреля в ФСС подаются следующие документы: заявление, справка-подтверждение и пояснительная записка к балансу (для всех, кроме субъектов малого предпринимательства).

После получения документов ФСС установит тариф страховых взносов, который начнет действовать с начала текущего года. До этого момента оплата взносов происходит по прошлогоднему тарифу. Тариф взносов на травматизм для новых организаций и предпринимателей определяют по первому ОКВЭД, указанному в ЕГРЮЛ или ЕГРИП. Присвоенный тариф ФСС сообщит организации в уведомлении.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Что является платежами во внебюджетные фонды?
2. В чём состоит социальное значение внебюджетных фондов?
3. Назовите причины образования внебюджетных фондов.
4. Что включают доходы внебюджетных фондов?
5. Как формируется бюджет внебюджетных фондов?
6. Кто является плательщиками взносов во внебюджетные фонды?
7. Укажите основные ставки страховых взносов.
8. Какие бывают пониженные ставки страховых взносов?
9. Как рассчитываются платежи, зачисляемые во все виды государственных внебюджетных фондов?
10. Какая существует ответственность за неуплату страховых взносов?

ГЛАВА 8

ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Учебные вопросы:

- 8.1. Экономическая сущность и назначение платежей и отчислений за пользование природными ресурсами.
- 8.2. Налог на добычу полезных ископаемых.
- 8.3. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.
- 8.4. Водный налог.
- 8.5. Сборы за пользование объектами животного мира.
- 8.6. Регулярные платежи за пользование недрами.
- 8.7. Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов.

8.1. Экономическая сущность и назначение платежей и отчислений за пользование природными ресурсами

Одним из основных принципов природопользования и охраны окружающей среды является платность природопользования. Однако данный принцип сопровождает экономику нашей страны не так давно, да и не совсем эффективно.

Уникальный природно-ресурсный потенциал России при его эффективном использовании является одной из важнейших предпосылок устойчивого развития страны, как в настоящее время, так и на длительную перспективу. При этом большинство экспертов отмечают низкую эффективность механизмов природопользования и охраны окружающей среды, включая отсутствие рентных платежей за пользование природными ресурсами. За последние годы рентные платежи в доходах бюджета не превышают 7–8 % процентов, а по оценкам специалистов они могут составлять до 20 % доходов бюджета.

Экономическая оценка природных ресурсов в бывшем СССР отвергалась на принципиальном, теоретическом уровне. Идеальной основой такого отрицания была одна из главных догм марксистской политической науки — трудовая теория стоимости К. Маркса. Со-

гласно этой теории, стоимости всегда создаются трудом. Какой либо вклад природного ресурса в создании стоимостей отвергался. Эта теория нанесла огромный ущерб экономике нашей страны и природным ресурсам¹.

Существуют следующие методы оценки природных ресурсов:

— метод сравнительного анализа продаж — основывается на информации о ценах продажи (прав на использование) путем проведения публичных торгов аналогичных природных ресурсов (объектов);

— метод восстановительной стоимости — используется для оценки возобновимых природных ресурсов на основе затрат, которые пришлось бы израсходовать обществу, чтобы полностью возместить исчезновение данного вида ресурса из использования в хозяйственном обороте;

— метод остаточного дохода — применяется при несовершенстве цен на первичное природное сырье, когда значительный экономический эффект от его использования остается в перерабатывающих отраслях;

— воспроизводственный метод позволяет определять стоимость природного ресурса как совокупность затрат, требуемых для воспроизводства частично потребляемого вида сырья на планируемый период;

— результативный метод позволяет вести экономическую оценку только природных ресурсов, приносящих доход, через разницу доходов и текущих затрат;

— рентный и монопольно-ведомственный методы расчёта исходят из выбора наиболее ценного сырья для добычи при минимальных затратах, ориентированных на средний уровень, с обоснованием разделения собственника ресурсов и его пользователя.

Сущность системы платежей за природные ресурсы. Природно-ресурсные налоги и платежи, в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, относятся к числу регулирующих доходов бюджета, распределение которых осуществляется ежегодно при принятии бюджета. В них заинтересованы субъекты Федерации, поскольку предельные размеры ставок указанных налогов и платежей по большинству природных ресурсов (водным, лесным, земельным и др.) устанавливаются на уровне Российской Федерации, а конкретные ставки — субъектами Российской Федерации, исходя из их географических, экономических, социальных и экологических условий.

¹ Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т. 23–26. М., 1930.

Система платежей за природные ресурсы — это виды платы, методы определения размера отдельных видов платы, порядок установления, изъятия и использования платы.

Плата за природные ресурсы — это издержки предприятия, связанные с использованием природных ресурсов и рассчитанные в соответствии с действующей в стране методикой расчета затрат.

На основе правил расчета затрат вся совокупность природных ресурсов делится на три группы:

1. Ресурсы закупаемые. Оцениваются ценой предприятия, добывающего, подготавливающего или производящего первичную переработку ресурса. Сюда относятся сырьевые и энергетические ресурсы.

2. Ресурсы изымаемые у природы. Они оцениваются издержками на их добычу и специальными выплатами (налогами) государственным или муниципальным фондам за каждую единицу используемого ресурса. К ним относятся изменяемые или используемые земля, вода, атмосфера, лес и полезные ископаемые, вовлекаемые в производство.

3. Ресурсы, являющиеся собственностью производителя (или предприятия). Сюда относят: отходы производства, возвращаемые в виде ресурса (металлоотходы), вторичные энергетические ресурсы, вода замкнутого оборотного цикла, собственная земля и т. п.

Для оценки этих ресурсов существует три правила:

- ресурсы оцениваются по нулевой оценке;
- ресурсы оцениваются по издержкам на доставку и подготовку к использованию;
- ресурсы оцениваются по вытесняемым затратам за счет замены «первичного» природного ресурса.

Платность использования ресурсов в природопользовании выполняет следующие функции:

- рациональное и комплексное использование природных ресурсов;
- улучшение охраны окружающей среды;
- выравнивание социально-экономических условий хозяйствования при использовании природных ресурсов;
- формирование специальных фондов финансирования по охране и воспроизводству природных ресурсов.

В настоящее время платежи за природные ресурсы регламентируются следующими основными законами: «О федеральном бюджете», «Об охране окружающей среды» 2001 г., «О недрах» 1992 г., «О живот-

ном мире» 1995 г., «О соглашениях о разделе продукции» 1995 г., Земельным кодексом РФ, Водным кодексом РФ, Лесным кодексом РФ.

Виды платежей за природные ресурсы. Рассмотрим следующие виды налогов, сборов и платежей за пользование природными ресурсами:

- налог на добычу полезных ископаемых;
 - налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья;
 - водный налог;
- Отраслевые налоговые сборы и платежи:
- сборы за пользование объектами животного мира;
 - регулярные платежи за пользование недрами;
 - сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов.

8.2. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)

Плательщики — организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу полезных ископаемых на основании лицензии на право пользования недрами.

НК РФ определено, что указанные лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по отдельному основанию — в качестве налогоплательщика НДПИ. Постановка на учет осуществляется в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии на пользование участком недр — по месту нахождения участка, на территории соответствующего субъекта РФ. В случае нахождения участка недр не на территории РФ — постановка на учет производится по местонахождению организации (либо физического лица) — пользователя.

Объектами налогообложения (ст. 336 НК РФ) являются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ;
 - полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;
 - полезные ископаемые, добытые за пределами территории РФ.
- Не признаются:
- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных

ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

— добытые минералогические, палеонтологические и другие коллекционные материалы;

— полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

— полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь), если при добыче они облагались в общеустановленном порядке.

Налоговые ставки (ст. 342 НК РФ). Главой 26 НК РФ установлены следующие виды налоговых ставок:

— адвалорные ставки (в процентах) — применяются в отношении налоговой базы, определяемой как стоимость добытого полезного ископаемого;

— специфические ставки (в рублях за тонну) — применяются в отношении налоговой базы, определяемой как количество добытого полезного ископаемого;

— льготная налоговая ставка 0 процентов (0 рублей);

— льготная налоговая ставка 0 процентов (0 рублей) применяется при добыче:

а) полезных ископаемых в части нормативных потерь.

Порядок утверждения и применения нормативов указанных потерь установлен постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 921.

Нормативы потерь твердых полезных ископаемых утверждаются Роснедрами, нормативы потерь по углеводородному сырью — Минэнерго России по согласованию с Роснедрами по каждому конкретному месту образования потерь. Фактические потери сверх утвержденного норматива облагаются по общеустановленной ставке;

б) попутного газа;

в) полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых. Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации;

г) подземных вод, содержащих полезные ископаемые, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

д) минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации;

е) подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях;

ж) полезных ископаемых, которые добыты из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах.

Налоговый период — календарный месяц.

В целях налогообложения добытым полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае их отсутствия — стандарту организации (п. 2 ст. 337 НК РФ).

Видами добытого полезного ископаемого являются:

- горючие сланцы;
- уголь (антрацит и пр.);
- торф;
- углеводородное сырье (включая нефть, газ, газовый конденсат, метан);
- товарные руды черных, цветных и редких металлов;
- многокомпонентные комплексные руды;
- полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые при дальнейшей переработке;
- горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие);

— горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц, кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полевшпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пирофиллит, слюда-осковит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие);

— битуминозные породы;

— сырье редких металлов (рассеянных элементов), в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий;

— неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк, известковый камень, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие);

— кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);

— природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

— концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов: соль природная и чистый хлористый натрий; подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды; сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

Налоговой базой является:

— количество добытых полезных ископаемых — при добыче нефти, природного газа, газового конденсата (за исключением добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья), угля, а также многокомпонентных комплексных руд, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края;

— стоимость добытых полезных ископаемых — при добыче других полезных ископаемых, а также при добыче нефти, природного

газа, газового конденсата на новых морских месторождениях углеводородного сырья.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется исходя из:

- сложившихся цен реализации добытых полезных ископаемых;
- сложившихся цен реализации без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью;
- расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. Способ оценки, исходя из расчетной стоимости полезных ископаемых, применяется в случае отсутствия их реализации в соответствующем налоговом периоде.

Расчеты:

1. Стоимость добытого полезного ископаемого = Количество добытого полезного ископаемого * Стоимость единицы добытого полезного ископаемого.

2. Стоимость единицы добытого полезного ископаемого = Выручка от реализации добытого полезного ископаемого / Количество реализованного добытого полезного ископаемого

или

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого =

Расчетная стоимость полезного ископаемого / Количество добытого полезного ископаемого

3. Выручка от реализации полезных ископаемых = Цена без учета НДС и акциза — Сумма расходов налогоплательщика по доставке полезного ископаемого.

Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета, при этом применяется тот порядок признания доходов и расходов, который предусмотрен для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости учитываются следующие виды расходов, связанные с добычей полезных ископаемых:

Прямые расходы. Это могут быть материальные расходы, расходы на оплату труда, на амортизацию основных средств, используемых при добыче полезных ископаемых, суммы страховых взносов. Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных

с добычей полезных ископаемых. Указанные расходы, произведенные в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода.

Косвенные расходы. Это материальные расходы (за исключением относящихся к прямым), расходы на ремонт основных средств, расходы на освоение природных ресурсов, на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, прочие расходы.

Косвенные расходы распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период.

Для определения расчетной стоимости отдельного полезного ископаемого необходимо из общей суммы расходов выделить часть расходов, соответствующую доле этого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно, в единицах массы или объема.

Количество добытого полезного ископаемого определяется:

- прямым методом (с помощью измерительных средств и устройств);
- косвенным методом (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье).

В случае если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

В случае применения прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого — количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь. Налогообложению подлежит расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы.

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого. Данные потери в пределах утвержденных нормативов облагаются по ставке ноль процентов (ноль рублей).

Сумма налога рассчитывается в соответствии с п. 1 ст. 343 НК РФ как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

Порядок исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяца) по каждому добытому полезному ископаемому.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по налогу представляется налогоплательщиком за каждый отдельно взятый период (не нарастающим итогом) в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налог подлежит уплате в бюджет по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате в бюджет по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Особенности налогообложения нефти. Налогообложению подлежит нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная.

Налоговая ставка — специфическая, установлена в рублях за 1 тонну.

При этом ставка налога умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц). Полученное произведение уменьшается на величину показателя Дм, характеризующего особенности добычи нефти.

Величина показателя Дм определяется в порядке, установленном статьей 342.5 НК РФ.

Подпунктами 9, 20 и 21 п. 1 ст. 342 НК РФ предусмотрены основания налогообложения нефти по ставке НДС 0 рублей.

Особенности налогообложения газа горючего природного и газового конденсата. Налоговая ставка — твердая, умножается на базовое значение единицы условного топлива (Еут), на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья (Кс).

Налоговая ставка, установленная для газового конденсата, умножается также на корректирующий коэффициент Ккм.

При расчете налоговой ставки по природному газу произведение базовой ставки, показателя Еут и коэффициента Кс суммируется со значением показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа горючего природного (Тг).

Подпунктами 2, 13, 18 и 19 п. 1 ст. 342 НК РФ предусмотрены основания налогообложения природного газа и газового конденсата по ставке НДС 0 рублей.

Особенности налогообложения угля

Налоговая ставка — специфическая, в рублях за 1 тонну в зависимости от вида (антрацита, угля коксующегося, угля бурого и иного угля).

Ставки корректируются на:

— коэффициенты-дефляторы, устанавливаемые по каждому виду угля, ежеквартально на каждый следующий квартал, и учитывающие изменение цен на уголь в Российской Федерации за предыдущий квартал;

— коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее.

Коэффициенты-дефляторы определяются и подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ.

Статьей 343.1 НК РФ предусмотрено уменьшение налога, исчисленного при добыче угля, на расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда. По своему выбору налогоплательщик может учесть указанные расходы как налоговый вычет по НДС либо учесть их при исчислении налога на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Предельная величина налогового вычета рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно как произведение суммы налога, ис-

численного при добыче угля на каждом участке недр, и коэффициента K_t , определяемого в соответствии со ст. 343.1 НК РФ.

Значение коэффициента K_t устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике и не может превышать 0,3.

Особенности налогообложения драгоценных металлов. При добыче драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах.

Учет драгоценных металлов и их концентратов осуществляется недропользователями в соответствии с Федеральным законом от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» и постановлением Правительства РФ от 28 сентября 2000 г. № 731 «Об утверждении Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности»).

Существуют особенности оценки стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений. Оценка производится, исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде цен реализации химически чистого металла без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

При отсутствии в налоговом периоде цен реализации химически чистого металла и вне зависимости от наличия реализации концентрата (полупродукта), содержащего драгоценные металлы, учитываются цены реализации химически чистого металла, сложившиеся в ближайшем из предыдущих налоговых периодов.

При этом стоимость единицы добытого полезного ископаемого определяется исходя из доли содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого (отношение количества добытого полезного ископаемого в пересчете на химически чистый металл к количеству добытого полезного ископаемого – концентрата (полупродукта)) и стоимости единицы химически чистого металла.

Участниками регионального инвестиционного проекта, удовлетворяющего требованию, установленному подп. 1 п. 1 ст. 25.8 НК РФ, и направленного на добычу полезных ископаемых, или организацией,

получившей статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации», начиная с налогового периода, в котором организация внесена в реестр участников региональных инвестиционных проектов или получила статус резидента территории опережающего социально-экономического развития соответственно, применяется коэффициент, характеризующий территорию добычи полезного ископаемого ($K_{\text{тд}}$), в размерах определенных ст. ст. 342.3 и 342.3-1 НК РФ.

8.3. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

Правила налогообложения налогом на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья определены в главе 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации.

К углеводородному сырью относятся:

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
- газовый конденсат, прошедший технологию промышленной подготовки;
- попутный газ;
- газ горючий природный, за исключением попутного газа.

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее — налог) — прямой налог, который начисляется на сумму дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья на каждом участке недр, который рассчитывается как положительная разница между полученными на этом участке недр доходами и расходами.

В случае, если размер минимального налога по участку недр больше чем сумма налога, рассчитанного как разница между доходами и расходами этого участка, то налогом на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья признается минимальный налог.

Плательщики налога (ст. 333.43 НК РФ) — организации, являющиеся пользователями недр на участках недр, указанных в п. 1 ст. 333.45 НК РФ (см. «Объекты налогообложения»), на основании лицензий на право пользования недрами и осуществляющие следующие виды деятельности:

— деятельность по поиску и оценке месторождений углеводородного сырья, разведке, добыче (извлечению из недр) углеводородного сырья на участке недр (пп. 1 п. 3 ст. 333.43 НК РФ);

— деятельность по транспортировке углеводородного сырья, добытого на участке недр (пп. 2 п. 3 ст. 333.43 НК РФ);

— деятельность по подготовке углеводородного сырья до качества, при котором такое сырье признается товаром в отношении налогоплательщика (пп. 3 п. 3 ст. 333.43 НК РФ);

— деятельность по хранению углеводородного сырья, добытого на участке недр (пп. 4 п. 3 ст. 333.43 НК РФ);

— деятельность по созданию объектов утилизации (переработки) попутного газа (пп. 5 п. 3 ст. 333.43 НК РФ);

— деятельность по сдаче в аренду лицу, оказывающему услуги (выполняющему работы) налогоплательщику, связанные с осуществлением одного или нескольких видов деятельности, указанных в пп. 1–5, имущества, используемого при осуществлении указанных видов деятельности (пп. 6 п. 3 ст. 333.43 НК РФ).

Порядок и условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст. 333.44 НК РФ). Налогоплательщики имеют право подать уведомление об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу (далее — уведомление), в налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика (крупнейшего налогоплательщика), в отношении следующих участков недр:

1) участков недр, указанных в подп. 1 п. 1 ст. 333.45 НК РФ (см. «Объекты налогообложения»);

2) участков недр, у которых доля извлекаемых запасов газа всех категорий в совокупных запасах углеводородного сырья участка недр (Чг) превышает 50 % на 1-е число года подачи уведомления об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика.

В уведомлении необходимо указать наименование участков недр, по которым производится освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика.

Уведомление в отношении участка недр представляется однократно, применение налога в отношении указанного участка в дальнейшем не допускается.

Форма и формат уведомления установлены приказом ФНС России от 20.12.2018 № ММВ-7-3/829@.

Срок подачи уведомления:

1) в отношении участков недр, указанных в подп. 1 п. 1 ст. 333.45 НК РФ:

— не позднее 31 марта 2019 г. — для участков недр, запасы нефти по которым впервые поставлены на государственный баланс запасов полезных ископаемых (далее – государственный баланс) до 1 января 2018 г.;

— не позднее 31 марта второго года, следующего за годом, в котором запасы нефти впервые поставлены на государственный баланс (запасы на государственном балансе на 1 января 2018 г. отсутствуют);

2) в отношении участков недр, у которых Чг превышает 50 % на 1-е число года подачи уведомления, срок для подачи уведомления — не позднее 31 декабря года, предшествующего году, начиная с которого организация прекращает исполнять обязанности налогоплательщика.

Дата начала освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика. Организация освобождается от исполнения обязанностей налогоплательщика:

1) с 1 января 2019 г. — в отношении участков недр, запасы которых поставлены на государственный баланс до 1 января 2018 г. и уведомление по которым представлено не позднее 31 марта 2019 г.;

2) с 1-го числа налогового периода, предшествующего налоговому периоду представления уведомления, — в отношении участков недр, уведомление по которым представлено не позднее 31 марта второго года, следующего за годом, в котором запасы впервые поставлены на государственный баланс;

3) с 1-го числа налогового периода, следующего за налоговым периодом представления уведомления, — в отношении участков недр, у которых Чг превышает 50 % на 1-е число года подачи уведомления, и уведомление подано не позднее 31 декабря предшествующего года (таблица 13).

Таблица 13

**Порядок подачи уведомления для освобождения
от исполнения обязанностей налогоплательщика**

Участок недр, по которому подается уведомление	Условие	Срок подачи уведомления	Дата начала освобождения
Указан в пп. 1 п. 1 ст. 333.45 НК РФ	Запасы поставлены на государственный баланс до 01.01.2018	Не позднее 31 марта 2019 года	С 1 января 2019 года
	Запасы нефти впервые поставлены на государственный баланс (в государственном балансе до 01.01.2018 отсутствуют)	Не позднее 31 марта 2-го года, следующего за годом, в котором запасы нефти впервые поставлены на государственный баланс	С 1-го числа налогового периода, предшествующего налоговому периоду представления уведомления
Любой	Чг превышает 50 процентов на 1-е число года подачи уведомления	Не позднее 31 декабря года, предшествующего году, начиная с которого организация прекращает исполнять обязанности налогоплательщика	С 1-го числа налогового периода, следующего за налоговым периодом представления уведомления

Объектом налогообложения (ст. 333.45 НК РФ) по налогу признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, отвечающем хотя бы одному из следующих требований:

1. Участок недр расположен полностью или частично (подп. 1 п. 1 ст. 333.45 НК РФ):

— в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, Ненецкого автономного округа;

— севернее 65 градуса северной широты в границах Ямало-Ненецкого автономного округа;

— в пределах российской части (российского сектора) дна Каспийского моря.

2. Участок недр расположен на территории Российской Федерации и включает запасы углеводородного сырья месторождения, указанного в примечании 8 к единой Товарной номенклатуре внешне-

экономической деятельности Евразийского экономического союза по состоянию на 1 января 2018 г. (подп. 2 п. 1 ст. 333.45 НК РФ).

3. Участок недр расположен полностью или частично в границах Тюменской области, Ханты-Мансийского автономного округа — Югры, Ямало-Ненецкого автономного округа, Республики Коми, в границах, ограниченных прямыми линиями, соединяющими по порядку точки участков недр по соответствующим географическим координатам (подп. 3 и 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ).

Не признается объектом налогообложения дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, включающем полностью или частично новое морское месторождение углеводородного сырья.

Расчет налога. Дополнительным доходом от добычи углеводородного сырья на участке недр признается расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр и величину расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр. Данные показатели рассчитываются ежемесячно.

Расчетная выручка (ст. 333.46 НК РФ):

Рассчитывается по формуле:

$$V_{\text{р-месяц}} = C_{\text{нефть}} * V_{\text{нк}} * P * K_{\text{н}} + C_{\text{газ}} * V_{\text{газ}} + 0,95 * C_{\text{пнг}} * V_{\text{пнг}}$$

$C_{\text{нефть}}$ — средний за календарный месяц уровень цен нефти сорта «Юралс», определяемый в соответствии с главой 26 НК РФ;

$V_{\text{нк}}$ — количество добытых за календарный месяц на участке недр нефти и газового конденсата, выраженное в тоннах;

P — среднее за календарный месяц значение курса доллара США к рублю Российской Федерации;

$K_{\text{н}}$ — коэффициент перевода метрических тонн в баррели, равный 7,3;

$C_{\text{газ}}$ — цена на газ, установленная уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, выраженная в рублях за тысячу кубических метров.

$V_{\text{газ}}$ — количество газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением газа, закачанного в пласт для поддержания давления, выраженное в тысячах кубических метров;

$C_{\text{пнг}}$ — цена на попутный газ, за календарный месяц, выраженная в рублях за тысячу кубических метров;

Упнг — количество попутного газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением газа, закачанного в пласт для поддержания давления, выраженное в тысячах кубических метров.

В расчетную выручку, также включаются суммы дохода, по сдаче в аренду лицу, оказывающему услуги (выполняющему работы) налогоплательщику, связанные с осуществлением одного или нескольких видов деятельности, указанных в пп. 1–5 п. 3 ст. 444.43 НК РФ, имущества, используемого при осуществлении указанных видов деятельности.

Фактическими расходами (ст. ст. 333.47, 333.48 НК РФ) по добыче углеводородного сырья на участке недр признаются затраты, указанные в ст. 333.47 НК РФ, понесенные налогоплательщиком и непосредственно связанные с деятельностью по освоению такого участка недр, при условии, что они отвечают требованиям для признания затрат в качестве произведенных расходов, уменьшающих полученные доходы при исчислении налога на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Восстановленные расходы (ст. 333.48 НК РФ). Затраты на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества, доведение его до состояния, пригодного для использования учтенные ранее в составе фактических расходов подлежат восстановлению в доходах, в том отчетном (налоговом) периоде, когда произошло одной из следующих событий:

1) при реализации или ином выбытии объекта амортизируемого имущества, за исключением его ликвидации, до истечения трех последовательных налоговых периодов после налогового периода, в котором такой объект был введен в эксплуатацию;

2) при переводе объекта амортизируемого имущества на консервацию, реконструкцию или модернизацию продолжительностью свыше шести месяцев до истечения трех последовательных налоговых периодов после налогового периода, в котором такой объект был введен в эксплуатацию;

3) если объект амортизируемого имущества не был введен в эксплуатацию до истечения трех последовательных налоговых периодов после налогового периода, в котором были учтены такие расходы.

Расчетными расходами (ст. 333.49 НК РФ) признается сумма следующих видов расходов:

1) расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат, которая рассчитывается по следующей формуле:

$$P_p = \text{ЭП}_{\text{нефть}} * P * (V_{\text{нефть}} + V_{\text{ГК}})$$

$\text{ЭП}_{\text{нефть}}$ — ставка вывозной таможенной пошлины на нефть, выраженная в долларах США за тонну, установленная в соответствующем календарном месяце, в порядке, установленном Законом Российской Федерации от 21 мая 1993 года № 5003-1 «О таможенном тарифе»;

P — среднее за календарный месяц значение курса доллара США к рублю Российской Федерации;

$V_{\text{нефть}}$ и $V_{\text{ГК}}$ — количество добытых нефти и газового конденсата на участке недр за календарный месяц, в тоннах.

2) расчетные расходы на транспортировку нефти, газового конденсата, которые рассчитываются по следующей формуле:

$$T_z = T_{\text{ингк}} * V_{\text{нк}}$$

$T_{\text{ингк}}$ — индикативный тариф на транспортировку нефти, определяемый для соответствующего района добычи нефти в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Индикативный тариф на транспортировку нефти устанавливается в рублях на тонну нефти;

$V_{\text{нк}}$ — количество добытых нефти и газового конденсата на участке недр в календарном месяце.

Перенос убытков на будущее (ст. 333.51 НК РФ). Налогоплательщик, понесший убыток (убытки), по участку недр, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить по этому участку недр налоговую базу текущего налогового (отчетного) периода на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Перенос на будущее суммы понесенного в предыдущем налоговом периоде убытка производится с учетом коэффициента индексации убытка (КИУ) в размере 1,163.

Если осуществляется перенос убытка, полученного более одного налогового периода назад, то КИУ возводится в степень равную порядковому номеру налогового периода, на налоговую базу которого производится перенос такого убытка, считая с налогового периода, следующего за налоговым периодом, по итогам которого был определен такой убыток.

Например, если в 2019 г. используется убыток, полученный в 2016 г., то сумма убытка будет увеличена на КИУ в степени 3.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена

налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Исторические убытки (ст. 333.52 НК РФ). Историческим убытком признается отрицательный расчетный финансовый результат, определенный для календарного года ретроспективного периода.

Ретроспективный период — период, по которому налогоплательщик, осуществляющий пользование участками недр, указанными в подп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, определяет расчетный финансовый результат применительно к соответствующему участку недр для определения налоговой базы по налогу, по каждому календарному году за период с 1 января 2011 г. и по год (включительно), непосредственно предшествующий году начала исчисления налога в отношении таких участков недр.

Для участков недр, указанных в подп. 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, расположенных полностью или частично в пределах российской части (российского сектора) дна Каспийского моря, ретроспективный период исчисляется с 1 января 2007 г.

Финансовый результат рассчитывается по каждому году ретроспективного периода в общем порядке (см. «Расчет налога»), с учетом особенностей, указанных в ст. 333.52 НК РФ.

Налогоплательщик уменьшает расчетный финансовый результат календарного года ретроспективного периода на сумму исторического убытка, определенного для предыдущего календарного года ретроспективного периода с учетом коэффициента индексации убытка в размере 1,163.

Если осуществляется перенос убытка, полученного более одного года ретроспективного периода назад, то КИУ возводится в степень равную порядковому номеру года ретроспективного периода, на налоговую базу которого производится перенос такого убытка, считая с года ретроспективного периода, следующего за годом, по итогам которого был определен такой убыток.

Исторический убыток, не перенесенный в пределах ретроспективного периода, признается убытком для целей исчисления налога и переносится на будущее с учетом КИУ в порядке, установленном ст. 333.51 НК РФ.

Минимальный налог. Налог, рассчитываемый как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, не может быть менее суммы минимального налога.

Минимальный налог рассчитывается как соответствующая налоговой ставке процентная доля минимальной налоговой базы.

Для участков недр, указанных в подп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, по которым для всех налоговых периодов в отношении нефти, добытой на таких участках недр, применялся коэффициент Кг в размере менее 1 минимальная налоговая база принимается равной 0.

Во всех остальных случаях, минимальная налоговая база определяется как величина расчетной выручки от реализации углеводородного сырья на участке недр за налоговый (отчетный) период, последовательно уменьшенная на:

— расчетные расходы на участке недр за налоговый (отчетный) период;

— фактические расходы на участке недр за налоговый (отчетный) период в части сумм налогов;

— сумму предельных расходов на добычу углеводородного сырья, определяемую как произведение количества добытой за налоговый (отчетный) период нефти на участке недр, и значения удельных расходов в размере 9 520 рублей.

Для налоговых периодов 2019–2020 гг. значение удельных расходов признается равным 7 140 рублей.

Значение удельных расходов подлежит ежегодной индексации на величину накопленного индекса потребительских цен начиная с 2021 г.

В случае, если минимальная налоговая база, принимает отрицательное значение, минимальная налоговая база принимается равной нулю.

Налоговый период — календарный год.

Отчетный период — первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года.

Налоговая ставка — 50 %.

Налоговые декларации представляются налогоплательщиками в налоговые органы по месту своего нахождения, крупнейшими налогоплательщиками — в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налоговые декларации представляются:

— по итогам отчетного периода — не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;

— по итогам налогового периода — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма, порядок ее заполнения и формат налоговой декларации установлены приказом ФНС России от 20 декабря 2018 г. № ММВ-7-3/828@.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей. Авансовые платежи по налогу (минимальному налогу) уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Налог (минимальный налог) уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

8.4. Водный налог

Плательщики и объект налогообложения — организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того, плательщиками водного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые пользуются подземными водными объектами на основании лицензий по Закону РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».

Объекты налогообложения — виды пользования водными объектами:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения (15 типов):

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- 2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- 4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река, море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения;

10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

12) пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса РФ.

Получение лицензии на пользование водными объектами до 1 января 2007 г. осуществляется на основании постановления Правительства РФ от 3 апреля 1997 г. № 383 «Об утверждении Правил предоставления в пользование водных объектов, находящихся в государственной собственности, установления и пересмотра лимитов водопользования, выдачи лицензии на водопользование и распорядительной лицензии».

С 1 января 2007 г. водопользователи, осуществляющие использование водных объектов на основании решений Правительства Российской Федерации или решений органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до введения в действие Водного кодекса РФ, сохраняют права долгосрочного или краткосрочного пользования водными объектами на основании лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами до истечения срока действия таких лицензий и договоров.

Порядок расчёта налога. Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно.

Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

Ставка налога. Размеры ставок водного налога установлены в рублях за единицу налоговой базы в зависимости от вида водопользования и различаются по экономическим районам, бассейнам рек, озерам и морям.

Облагаемая база. Налоговая база определяется отдельно по каждому водному объекту и по каждому виду водопользования (см. 333.10 НК РФ):

— забор воды из водных объектов за 1 ед. объема (1000 куб. м. воды);

— использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях за 1 ед. площади (км² водного пространства);

— использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики за 1 ед. (1000 кВтч электроэнергии);

— использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях за 1 ед. (1000 м³ леса за 100 км сплава).

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере налоговых ставок, установленных подп. 1 п. 1 ст. 333.12 НК РФ, с учетом коэффициента 1,15.

Примечание. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Порядок уплаты и представления отчетности. Общая сумма налога уплачиваются ежеквартально не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по местонахождению объекта налогообложения (п. 3 ст. 333.13 НК РФ).

Порядок представления декларации. Декларация подается в налоговую инспекцию по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога. При этом налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Иностранные организации и физические лица обязаны также подавать копию налоговой декларации в налоговую инспекцию по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование.

Льготы по налогу. Льготы в рамках данного вида налога не предусмотрены.

Ответственность за налоговые нарушения предусмотрена в рамках общих положений об ответственности за совершение налоговых правонарушений:

Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)

1. Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взно-

сам) в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

2. Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)

1. Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей.

2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере тридцати тысяч рублей.

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), влекут взыскание штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее сорока тысяч рублей.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

8.5. Сбор за пользование объектами животного мира

Плательщики сбора — граждане, индивидуальные предприниматели и юридические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Разрешения на добычу охотничьих ресурсов выдаются лицам, у которых возникло право на добычу охотничьих ресурсов (Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 209-ФЗ «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»).

Граждане. Выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов физическому лицу в случаях осуществления им охоты осуществляется:

— в закрепленных охотничьих угодьях — разрешение выдается юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, заключившими охотхозяйственные соглашения;

— в общедоступных охотничьих угодьях — разрешение выдается комитетом охотничьего и рыбного хозяйства субъекта РФ;

— на особо охраняемых природных территориях — разрешение выдается природоохранными учреждениями, предусмотренными законодательством об особо охраняемых природных территориях.

Организации и предприниматели. Выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, заключившим охотхозяйственное соглашение, производится комитетом охотничьего и рыбного хозяйства субъекта РФ для последующей выдачи их физическим лицам.

Любой вид охоты может осуществляться только после получения разрешения на добычу охотничьих ресурсов, допускающего отлов или отстрел одной или нескольких особей диких животных.

Расчет производится по следующей формуле:

Размер сбора = Ставка сбора * Количество объектов животного мира

Согласно ст. 333.3 НК РФ ставки сбора устанавливаются за каждый объект животного мира отдельно.

Пример расчета сбора объектами животного мира за пользование:

Вид охотничьих ресурсов — лось. Количество особей — 2.

Определяем ставку сбора:

Ставка за одного лося — 1500 руб.

Определяем налоговую базу

Количество животных — 2 шт.

Определяем сумму сбора:

$$1\,500 \times 2 = 3\,000 \text{ руб.}$$

Пример расчета сбора за пользование объектами животного мира в случае отлова животного в возрасте до одного года.

Вид охотничьих ресурсов — кабан. Количество особей — 5 (в том числе 2 особи в возрасте до 1 года).

Определяем ставку сбора:

Ставка за одного кабана — 450 руб.

Определяем налоговую базу:

Количество животных: 3 взрослых особи, 2 особи в возрасте до 1 года.

Определяем сумму сбора:

$$450 \times 3 + 225 \times 2 = 1\,800 \text{ руб.}$$

Порядок и сроки уплаты сбора. Сбор необходимо уплатить за предоставление разрешения на добычу объектов животного мира (охотничьих ресурсов) на территории Российской Федерации.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится плательщиками по месту нахождения уполномоченного органа при получении разрешения на добычу объектов животного мира.

Порядок и сроки представления сведений. Граждане — физические лица не представляют сведения о полученных разрешениях в налоговые органы.

Организации и предприниматели — юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по разрешению на добычу объектов животного мира, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, сведения о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов (см. приказ ФНС России от 26 февраля 2006 г. № САЭ-3-21/109@).

Возврат сумм сбора. Физические лица не вправе корректировать сумму сбора и претендовать на возврат переплаты.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели по истечении срока действия разрешения на добычу объектов животного мира вправе обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям на добычу объектов животного мира, выданным уполномоченным органом (п. 1 ст. 333.7 НК РФ).

Порядок возврата. Зачет или возврат излишне уплаченного сбора производится по общим правилам, предусмотренным главой 12 НК РФ, при условии представления необходимых документов.

Документы. Заявление плательщика сбора о зачете или возврате суммы сбора; уточненные сведения о полученной лицензии (разрешении), суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченного сбора (составленные в отношении нереализованной лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира).

Льготы. Не уплачивают сборы лица, являющиеся представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации (согласно распоряжению Правительства РФ от 17 апреля 2006 г. № 536-р «Об утверждении перечня коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации»).

Не уплачивают сборы лица, не относящиеся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающие в местах, где для их проживания и хозяйственной деятельности охота и рыболовство являются основой существования (п. 2 ст. 333.2 НК РФ).

Данные льготы распространяются только на количество (объем) объектов животного мира, добываемых для удовлетворения личных нужд, указанных категорий плательщиков. Основным документом, подтверждающим право на льготу, является паспорт гражданина РФ с отметкой о регистрации по месту жительства.

Ставки сбора в размере 0 руб. устанавливаются в случаях, если пользование объектами животного мира осуществляются в целях, обозначенных п. 3 ст. 333.3 НК РФ.

Ответственность за нарушение законодательства. Непредставление налоговому органу в установленный срок плательщиком сбора за пользование объектами животного мира сведений о полученных лицензиях (разрешениях) и суммах сбора влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый не представленный документ.

8.6. Регулярные платежи за пользование недрами

Платежи за пользование недрами — это совокупность обязательных платежей, уплачиваемых пользователями недр при получении исключительных прав на выполнение определенных видов работ в качестве одного из обязательных условий получения и реализации права пользования недрами.

При пользовании недрами уплачиваются следующие платежи:

- 1) разовый платеж за пользование недрами;
- 2) регулярные платежи за пользование недрами;
- 3) сбор за участие в аукционе.

Кроме того, пользователи недр уплачивают другие налоги и сборы, установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. ФНС России администрирует только регулярные платежи за пользование недрами: осуществляет учет и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения платежей в бюджет.

Регулярные платежи за пользование недрами входят в систему обязательных неналоговых платежей, уплачиваемых пользователями недр за предоставление исключительных прав.

Регулярные платежи взимаются за:

- поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, разведку полезных ископаемых;
- геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания (до 5 метров), используемых по целевому назначению.

Регулярные платежи не взимаются за:

- пользование недрами для регионального геологического изучения;
- пользование недрами для образования особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное назначение;
- разведку полезных ископаемых на месторождениях, введенных в промышленную эксплуатацию, в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этих полезных ископаемых;
- разведку полезного ископаемого в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этого полезного ископаемого (ст. 11 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах»).

Предоставление недр в пользование, в том числе предоставление их в пользование органами государственной власти субъектов Российской Федерации, оформляется специальным государственным

разрешением в виде лицензии на пользование недрами, включающей установленной формы бланк с Государственным гербом Российской Федерации, а также текстовые, графические и иные приложения, являющиеся неотъемлемой составной частью лицензии на пользование недрами и определяющие основные условия пользования недрами (подробнее в ст. 11. Лицензии на пользование недрами (Закон РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1).

Размеры регулярных платежей за пользование недрами определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работ, степени геологической изученности территории и степени риска. Порядок определения конкретных размеров ставок регулярных платежей за пользование недрами устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр.

Регулярный платеж за пользование недрами взимается за площадь участка недр, предоставленного недропользователю, за вычетом площади возвращенной части участка недр. Платежи за право пользования недрами устанавливаются в строгом соответствии с этапами и стадиями геологического процесса и взимаются:

по ставкам, установленным за проведение работ по разведке месторождений, — за площадь участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого (за исключением площади горного отвода и (или) горных отводов) установлены и учтены Государственным балансом запасов;

по ставкам, установленным за проведение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, — за площадь, из которой исключаются территории открытых месторождений.

Ставка регулярного платежа за пользование недрами устанавливается за один квадратный километр площади участка недр в год.

Конкретный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами, в отношении участков недр местного значения уполномоченными органами исполнительной власти соответствующих субъектов Российской Федерации отдельно по каждому участку недр, на который в установленном порядке выдается лицензия на пользование недрами:

— ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях поиска и оценки месторождений полезных ископаемых;

— ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях разведки полезных ископаемых;

— ставки регулярных платежей за пользование недрами при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Конкретный размер ставки устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами отдельно по каждому участку недр и предусматривается в Лицензии на право пользования недрами.

Облагаемая база. Согласно ст. 43 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» облагаемой базой по каждому основанию признается:

— при поиске и оценке месторождений площадь лицензионного участка, предоставленного недропользователю, уменьшенная на площадь возвращенной части лицензионного участка и площадь территорий открытых месторождений;

— при разведке месторождений площадь лицензионного участка, уменьшенная на площадь возвращенной части лицензионного участка и площадь участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого (за исключением площади горных отводов) установлены и учтены Государственным балансом запасов (данные о площади лицензионного участка, площади территорий открытых месторождений, площади возвращенной части лицензионного участка и площади участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого установлены и учтены Государственным балансом запасов, содержатся в лицензии на право пользования недрами либо в изменениях к лицензии или в решении территориального органа Роснедр.);

— при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых (при этом исчисление и внесение в бюджет платежей производится только при проведении работ по строительству и эксплуатации сооружений, связанных с хранением нефти, газового конденсата, природного газа и гелия.) количество полезного ископаемого, подлежащего хранению.

Порядок уплаты и представления отчетности. Платежи в размере 1/4 годовой суммы уплачиваются пользователями недр ежеквартально не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом, равными долями в течение года.

Налогоплательщики форму отчётности: «Расчёт регулярных платежей за пользование недрами пользователи недр» представляют в территориальные органы ФНС России и Роснедр по местонахождению участков недр ежеквартально по утвержденной форме. Льготы в рамках данного вида платежей не предусмотрены.

Налоговые органы с учетом неналогового характера (установлены Законом Российской Федерации «О недрах» от 21.02.1992 № 2395-1, не являющимся актом законодательства о налогах и сборах) регулярных платежей за пользование недрами при выявлении нарушений законодательства о недропользовании, в том числе нарушения порядка исчисления и внесения в бюджет регулярных платежей за пользование недрами, порядка представления расчетов, не уполномочены применять предусмотренные действующим законодательством (главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации, а также за административные правонарушения, установленные Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях) меры ответственности.

В случае установления фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о недрах, налоговые органы направляют ходатайства в территориальные органы Роснедр и Росприроднадзора об отзыве (приостановлении действия) соответствующей Лицензии на право пользования недрами.

8.7. Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов

Плательщики сбора — физические лица, индивидуальные предприниматели и организации, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов выдаются при осуществлении:

- промышленного и прибрежного рыболовства;
- рыболовства в научно-исследовательских, контрольных, учебных и культурно-просветительских целях;
- рыболовства в целях товарного рыбоводства, воспроизводства и акклиматизации водных биоресурсов;

- организации любительского и спортивного рыболовства;
- в иных случаях.

Порядок получения разрешения утвержден постановлением Правительства РФ от 22 октября 2008 г. № 775 «Об оформлении, выдаче, регистрации, приостановлении действия и аннулировании разрешений на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, а также о внесении в них изменений».

Выдача разрешений водных биологических ресурсов производится территориальными органами Федерального агентства по рыболовству на основании заявления юридического лица.

Расчет производится в отношении каждого объекта по следующей формуле:

Размер сбора = Ставка сбора (для соответствующего объекта на дату начала действия разрешения) * Количество объектов водных биологических ресурсов.

Пунктами 4–5 333.3 НК РФ ставки сбора установлены в рублях за 1 тонну разрешенного к вылову объекта водных биологических ресурсов.

Ставки установлены в зависимости от бассейна, в котором разрешен вылов объектов водных биологических ресурсов.

Объектами обложения признаются объекты водных биологических ресурсов в соответствии с установленным перечнем, — изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, в том числе объекты, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова.

Пример расчета сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов

Район промысла — Баренцево море. Вид объекта — треска. Объем добычи — 200 тонн.

1. Определяем ставку сбора

Ставка за одну тонну трески — 5 000 руб.

2. Определяем налоговую базу

Объем добычи — 200 тонн.

3. Определяем сумму сбора

$5000 \times 200 = 1\,000\,000$ руб.

Порядок и сроки уплаты сбора

Сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в три этапа: разовый, регулярные и единовременный взносы.

1. Уплачиваем разовый взнос.

Разовый взнос составляет 10 % от исчисленной суммы сбора. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

2. Уплачиваем регулярные платежи.

Размер регулярного платежа = (сумма сбора - размер разового сбора) / количество месяцев действия разрешения.

3. Уплачиваем единовременный взнос.

Единовременный взнос уплачивается за разрешенный прилов не позднее 20 числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Пример расчета разового, регулярных и единовременного платежей за пользование объектами водных биологических ресурсов:

Срок действия разрешения с 01.02.2021 по 30.09.2021.

Район промысла — Баренцево море.

Вид объекта — треска.

Вид объекта прилова — прочие.

Объем добычи — 200 тонн.

Объем прилова — 100 тонн.

Ставка за одну тонну трески — 5 000 руб.

Ставка за одну тонну прилова — 20 руб.

1. Определяем сумму сбора

$5\ 000 \times 200 = 1\ 000\ 000$ руб.

2. Определяем сумму разового сбора

$1\ 000\ 000 \times 10\% = 100\ 000$ руб.

Срок уплаты разового сбора — 01.02.2013

3. Определяем сумму регулярных платежей

$1\ 000\ 000 - 100\ 000 = 900\ 000$ руб.

$900\ 000 : 9$ (с 01.01 по 30.09) = 100 000 руб.

Срок уплаты: 20.01, 20.02, 20.03, 20.04, 20.05, 20.06, 20.07, 20.08, 20.09.

4. Определяем сумму единовременного сбора за разрешенный прилов

$20 \times 100 = 2\ 000$ руб.

Срок уплаты единовременного сбора — 20.10.2021.

Уплата сбора плательщиками производится по месту своего учета в налоговом органе. Суммы сборов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения.

Порядок и сроки представления сведений:

Физические лица не представляют сведения о полученных разрешениях в налоговый орган.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели представляют в налоговый орган сведения:

— о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Лица, осуществляющие пользование объектами водных биологических ресурсов по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных разрешениях, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов;

— о количестве объектов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения.

Лица, осуществляющие пользование объектами по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, представляют сведения о количестве объектов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова на основании разрешения, не позднее 20 числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Возврат сумм сбора. Плательщик сбора не вправе корректировать сумму сбора, производить уплату исходя из фактического вылова и претендовать на возврат переплаты.

Обязанность по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов связана не с фактом вылова водных биоресурсов, а исключительно с фактом выдачи в установленном порядке разрешения на право ведения промысла водных биоресурсов.

Льготы не уплачивают сборы физические лица, являющиеся представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ по перечню, утверждаемому Правительством РФ (п. 2 ст. 333.2 НК РФ) не уплачивают сборы физические лица, не относящиеся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающие в местах, где для их проживания и хозяйственной деятельности охота и рыболовство являются основой существования (п. 2 ст. 333.2 НК РФ).

Данные льготы распространяются только на количество (объем) объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, указанных категорий плательщиков. Основным документом, подтверждающим право на льготу, является паспорт гражданина РФ с отметкой о регистрации по месту жительства.

Предусмотрены льготы в виде пониженной ставки сбора: 0 % и 15 %.

Ставка 0 % устанавливается в случаях, если пользование объектами водных биологических ресурсов осуществляются при:

— рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;

— рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях (п. 6 ст. 333.3 НК РФ).

Ставка 15 % за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливается для:

— градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации;

— российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов);

— индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют критериям, установленным для рыбохозяйственных организаций (п. 7 ст. 333.3 НК РФ).

Для рыбохозяйственных организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов должна составлять не менее 70 %.

Непредставление налоговому органу в установленный срок плательщиком сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сведений о полученных разрешениях, о суммах сбора, подлежащих уплате, а также сведений о количестве разрешенного прилова влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый не представленный документ.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Какие существуют методы оценки природных ресурсов?
2. В чём состоит сущность системы платежей за природные ресурсы?
3. На какие группы делятся природные ресурсы?
4. Назовите правила оценки природных ресурсов.

5. Какие функции выполняет платность использования ресурсов в природопользовании?
6. Какие вы знаете виды платежей за природные ресурсы?
7. Какие вы знаете отраслевые налоговые сборы и платежи?
8. Кто является плательщиком НДС?
9. Какие вы знаете ставки по НДС?
10. Перечислите виды добытого полезного ископаемого.
11. Как рассчитываются стоимости и выручка от реализации полезных ископаемых?
12. К какому виду налогов относится налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья?
13. Как рассчитывается налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья?
14. Кто является плательщиком водного налога?
15. Что относится к налогооблагаемой базе по водному налогу?
16. Кто является плательщиком сбора за пользование объектами животного мира?
17. Как осуществляется выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов физическому лицу?
18. Как осуществляется выдача разрешений на добычу охотничьих ресурсов организациям?
19. Какие вы знаете права и обязанности плательщика за пользование недрами?
20. Кто является плательщиком сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?

ГЛАВА 9 ГОСУДАРСТВЕННАЯ И ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА

Учебные вопросы:

- 9.1. Общие понятия государственной пошлины: плательщики, налоговая база, налоговые ставки.
- 9.2. Льготы при оплате государственной пошлины.
- 9.3. Порядок возврата или зачета государственной пошлины.
- 9.4. Таможенная стоимость товара, порядок и методы ее определения.
- 9.5. Определение страны происхождения товаров для таможенных целей. Сертификат о происхождении товара.
- 9.6. Льготы по уплате таможенных пошлин (тарифные льготы).

Нормативно-правовое регулирование государственной пошлины отражено в главе 25.3 НК РФ. В ней определена правовая природа государственной пошлины — это не просто платеж, а именно сбор, под которым в соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Поскольку государственная пошлина определена НК РФ как сбор, отличительные признаки сбора характерны и для государственной пошлины. Основными признаками сбора и государственной пошлины являются, прежде всего, те свойства, которые присущи как налогам, так и сборам и пошлинам:

- обязательность их уплаты;
- принудительный характер уплаты;
- добровольный характер уплаты.

По общему правилу государственная пошлина уплачивается до подачи заявлений и иных документов на совершение юридически

значимых действий. В этом проявляется добровольный характер уплаты государственной пошлины. Принудительность ее уплаты проявляется в тех последствиях, которые влечет неуплата или неполная уплата государственной пошлины.

9.1. Общие понятия государственной пошлины: плательщики, налоговая база, налоговые ставки

Государственная пошлин — сбор, взимаемый с лиц, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ. (ст. 333.16 НК РФ).

Плательщики государственной пошлины — организации, физические лица — при обращении за совершением юридически значимых действий, либо если выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины:

1. Плательщики уплачивают государственную пошлину в следующие сроки:

1) при обращении в Конституционный Суд РФ, Верховный Суд РФ, суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям — до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, административного искового заявления, жалобы;

2) плательщики, указанные в подп. 2 п. 2 ст. 333.17 НК РФ, — в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;

3) при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;

4) при обращении за выдачей документов (их дубликатов) — до выдачи документов (их дубликатов);

5) при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля;

5.1) при обращении за ежегодным подтверждением регистрации судна в Российском международном реестре судов — не позднее

31 марта года, следующего за годом регистрации судна в указанном реестре или за последним годом, в котором было осуществлено такое подтверждение;

5.2) при обращении за совершением юридически значимых действий, за исключением юридически значимых действий, указанных в подп. 1–5.1, 5.3 настоящего пункта, — до подачи заявлений и (или) документов на совершение таких действий либо в случае, если заявления на совершение таких действий поданы в электронной форме, после подачи указанных заявлений, но до принятия их к рассмотрению;

5.3) при обращении за совершением юридически значимого действия, указанного в подп. 138 п. 1 ст. 333.33 НК РФ, — после подачи заявления и документов на совершение такого действия, но до выдачи федеральных специальных марок и акцизных марок;

2. Государственная пошлина уплачивается плательщиком, если иное не установлено настоящей главой.

В случае, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные настоящей главой, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях.

В случае, если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) в соответствии с настоящей главой освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, размер государственной пошлины уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты в соответствии с настоящей главой. При этом оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от уплаты государственной пошлины в соответствии с настоящей главой.

Государственная пошлина не уплачивается плательщиком в случае внесения изменений в выданный документ, направленных на исправление ошибок, допущенных по вине органа и (или) должностного лица, осуществившего выдачу документа, при совершении этим органом и (или) должностным лицом юридически значимого действия.

3. Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка или соответствующего территориального органа Федерального

казначейства (иного органа, осуществляющего открытие и ведение счетов), в том числе производящего расчеты в электронной форме, о его исполнении.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком подтверждается также с использованием информации об уплате государственной пошлины, содержащейся в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах, предусмотренной Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

При наличии информации об уплате государственной пошлины, содержащейся в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах, дополнительное подтверждение уплаты плательщиком государственной пошлины не требуется.

4. Иностранные организации, иностранные граждане и лица без гражданства уплачивают государственную пошлину в порядке и размерах, которые установлены настоящей главой соответственно для организаций и физических лиц.

Размер государственной пошлины устанавливается в твердых ставках (*простая государственная пошлина*) или в процентах к сумме, указанной в документе (*пропорциональная и прогрессивная государственная пошлина*). Для устранения инфляционного влияния на размер государственной пошлины ее твердая ставка привязалась к минимальному размеру оплаты труда.

Пропорциональная ставка государственной пошлины устанавливается в едином проценте от суммы договора, иска, размера наследственной массы и т. д.

Ставка может расти по мере увеличения размера объекта взимания государственной пошлины (*прогрессивная государственная пошлина*). В отношении исковых заявлений имущественного характера, рассматриваемых в судах общей юрисдикции и арбитражных судах, применяется сложная прогрессия: объект взимания государственной пошлины (сума иска) делится на части (ступени), каждая из которых облагается своей ставкой, так что повышенные ставки

применяются не ко всему объекту, а только к части, превышающей предыдущую ступень.

Размеры государственной пошлины регламентируются:

— по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, судами общей юрисдикции, мировыми судьями — ст. 333.19 НК РФ;

— по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, арбитражными судами — ст. 333.21 НК РФ;

— по делам, рассматриваемым Конституционным Судом РФ и конституционными (уставными) судами субъектов РФ — ст. 333.23 НК РФ;

— за совершение нотариальных действий — ст. 333.24 НК РФ;

— за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами — ст. 333.26 НК РФ;

— за совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из РФ — ст. 333.28 НК РФ;

— за совершение уполномоченным федеральным органом исполнительной власти действий по государственной регистрации программы для электронных вычислительных машин, базы данных и топологии интегральной микросхемы — ст. 333.30 НК РФ;

— за совершение действий государственным учреждением, подведомственным федеральному органу исполнительной власти, осуществляющему функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней — ст. 333.31 НК РФ;

— за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации лекарственных препаратов и регистрации лекарственных препаратов для медицинского применения в целях формирования общего рынка лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза — ст. 333.32.1 НК РФ;

— за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации медицинских изделий и регистрации медицинских изделий,

предназначенных для обращения на общем рынке медицинских изделий в рамках Евразийского экономического союза — ст. 333.32.2 НК РФ;

— за совершение действий уполномоченным федеральным органом исполнительной власти при осуществлении государственной регистрации биомедицинских клеточных продуктов — ст. 333.32.3 НК РФ;

— за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий — ст. 333.33 НК РФ.

9.2. Льготы при оплате государственной пошлины

Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций (ст. 333.35 НК РФ):

1. От уплаты государственной пошлины, установленной настоящей главой, освобождаются:

1) органы управления государственными внебюджетными фондами РФ, казенные учреждения, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии — за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений;

2) бюджетные учреждения, являющиеся получателями бюджетных средств до 1 июля 2012 г., — за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных учреждений;

3) Верховный Суд РФ, суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи — при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд РФ;

4) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта РФ — при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов РФ;

5) федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления при их обращении за совершением юридически значимых действий, установленных настоящей главой;

6) Центральный банк РФ — при обращении за совершением установленных настоящей главой юридически значимых действий

в связи с выполнением им функций, возложенных на него законодательством РФ;

7) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае, если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

8) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства РФ;

9) государственные и муниципальные музеи, негосударственные музеи федерального значения, государственные и муниципальные архивы, библиотеки, иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей — за выдачу заключения (разрешительного документа) на вывоз или временный вывоз культурных ценностей, в том числе при продлении срока временного вывоза культурных ценностей;

10) физические лица — авторы культурных ценностей — за выдачу заключения (разрешительного документа) на вывоз или временный вывоз культурных ценностей;

10.1) физические лица — за выдачу заключения (разрешительного документа) на временный вывоз в целях гастрольно-концертной деятельности струнных музыкальных инструментов или смычков, в том числе при продлении срока временного вывоза в указанных целях струнных музыкальных инструментов или смычков.

Основанием для предоставления льготы, является документ, подтверждающий цель поездки;

11) органы государственной власти, органы местного самоуправления — за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и за государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций, за государственную регистрацию ликвидации организаций;

12) физические лица — Герои Советского Союза, Герои РФ и полные кавалеры ордена Славы — по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами, мировыми судьями, Верховным Судом РФ, Конституционным Судом РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, которые совершают нотариальные действия, и в органы, которые осуществляют государственную регистрацию актов гражданского состояния.

Основанием для предоставления льгот является удостоверение установленного образца;

13) физические лица — ветераны Великой Отечественной войны, инвалиды Великой Отечественной войны, бывшие узники фашистских концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных немецкими фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, бывшие военнопленные во время Великой Отечественной войны при их обращении за совершением юридически значимых действий, установленных настоящей главой.

Основанием для предоставления льгот является удостоверение установленного образца;

14) физическое лицо — гражданин РФ, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является инвалидом, обучающимся организации, осуществляющей образовательную деятельность.

Льгота, предусмотренная настоящим подпунктом, предоставляется также коллективу авторов, правообладателей, каждый член которого является инвалидом;

Основанием для предоставления льготы являются копии соответствующих документов: справки медико-социальной экспертизы, документа, выданного организацией, осуществляющей образовательную деятельность. Ходатайство о предоставлении указанных льгот подается вместо документа, подтверждающего уплату государственной пошлины, если льготой является освобождение от ее уплаты, или вместе с указанным документом;

15) физические лица, признаваемые малоимущими в соответствии с Жилищным кодексом РФ, — за совершение действий, предусмотренных подп. 22 п. 1 ст. 333.33 НК РФ, за исключением государственной регистрации ограничений прав и обременений объектов недвижимости.

Основанием для предоставления льготы является документ, выданный в установленном порядке;

16) физические лица, пострадавшие в результате чрезвычайной ситуации, — за выдачу документа взамен утраченного или пришедшего в негодность вследствие такой чрезвычайной ситуации;

17) физические лица — за государственную регистрацию права собственности на жилые помещения или доли в них, предоставленные им взамен освобожденных жилых помещений или долей в них в связи с реализацией программы реновации жилищного фонда в городе Москве.

2. Государственная пошлина не уплачивается в следующих случаях:

1) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения по образовательным программам, имеющим государственную аккредитацию;

2) за выдачу разрешения на работу иностранному гражданину, заключившему трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, участвующим в реализации проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"», либо с лицом, участвующим в реализации проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 года № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ», и прибывшему на территорию соответственно инновационного центра «Сколково», на территорию инновационного научно-технологического центра;

3) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранному гражданину, заключившему трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, участвующим в реализации проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"», либо с лицом, участвующим в реализации проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»;

4) за выдачу либо продление срока действия визы иностранному гражданину, заключившему трудовой или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг) с лицом, участвующим в реализации проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"», либо с лицом, участвующим в реализации проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»;

5) за выдачу заключения (разрешительного документа) на вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику;

6) за государственную регистрацию права оперативного управления недвижимым имуществом, находящимся в государственной или муниципальной собственности;

7) за государственную регистрацию ограничений прав и обременений земельных участков, используемых для северного оленеводства;

8) за государственную регистрацию права постоянного (бессрочного) пользования земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности;

9) за внесение изменений в ЕГРН в случае принятия нормативного правового акта, влекущего необходимость внесения соответствующих изменений по не зависящим от правообладателей, владельцев или пользователей объектов недвижимости причинам;

10) за внесение изменений в ЕГРН о наличии возражения в отношении зарегистрированного права на объект недвижимости, записи о невозможности государственной регистрации права без личного участия правообладателя, записи о невозможности государственной регистрации перехода, прекращения, ограничения права на земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения или обременения такого земельного участка до завершения рассмотрения судом дела о его изъятии в связи с неиспользованием по целевому назначению или использованием с нарушением законодательства РФ, записи о наличии прав требований в отношении зарегистрированного права, сведений об адресе электронной почты и (или) о почтовом адресе, по которым осуществляется связь с лицом, чье право на объект недвижимости зарегистрировано, с лицом, в пользу которого регистри-

рованы ограничение права и обременение объекта недвижимости, за внесение в случаях, установленных Федеральным законом от 13 июля 2015 г. № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости», сведений (изменений в сведения) в ЕГРН по заявлению заинтересованного лица, если указанные сведения не были внесены в ЕГРН в порядке межведомственного информационного взаимодействия;

11) за государственную регистрацию арестов, прекращения арестов недвижимого имущества;

12) за государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона, а также за погашение регистрационной записи об ипотеке;

13) за государственную регистрацию соглашения об изменении содержания закладной, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра недвижимости;

14) за государственную регистрацию возникшего до дня вступления в силу Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» права на объект недвижимости при государственной регистрации перехода данного права. За государственную регистрацию возникшего до дня вступления в силу указанного Федерального закона права на объект недвижимости при государственной регистрации его ограничения или обременения объекта недвижимости, на который возникло данное право, или совершенной после дня вступления в силу указанного Федерального закона сделки с объектом недвижимости государственная пошлина уплачивается в размере, равном половине установленной настоящей главой государственной пошлины за государственную регистрацию права на объекты недвижимости;

15) за государственную регистрацию прекращения прав в связи с ликвидацией объекта недвижимого имущества, отказом от права собственности на объект недвижимого имущества, переходом права к новому правообладателю, преобразованием (реконструкцией) объекта недвижимого имущества;

16) за государственную регистрацию прекращения ограничений прав или обременений объектов недвижимости;

17) за выдачу паспорта гражданина РФ детям-сиротам и детям, оставшимся без попечения родителей;

18) за государственную регистрацию права собственности РФ на автомобильные дороги, переданные в доверительное управление

юридическому лицу, созданному в организационно-правовой форме государственной компании, и на земельные участки, предоставленные в аренду указанному юридическому лицу, государственную регистрацию договоров аренды земельных участков, предоставленных указанному юридическому лицу, а также за государственную регистрацию прекращения прав на такие автомобильные дороги и земельные участки;

19) за проставление апостиля на истребуемых в соответствии с международными договорами РФ, а также по запросам дипломатических представительств и консульских учреждений РФ документах о регистрации актов гражданского состояния и справках, выданных архивными органами по обращениям физических лиц, проживающих за пределами территории РФ;

20) за государственную регистрацию лекарственных препаратов для медицинского применения, представленных на государственную регистрацию;

21) за государственную регистрацию лекарственных препаратов для медицинского применения, представленных на экспертизу лекарственных средств до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;

22) за подтверждение государственной регистрации лекарственных препаратов для медицинского применения, представленных для подтверждения государственной регистрации до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;

23) за подтверждение государственной регистрации лекарственных препаратов для медицинского применения, представленных на экспертизу лекарственных средств до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;

24) за принятие решения о внесении изменений в документы, содержащиеся в регистрационном досье на зарегистрированный лекарственный препарат для медицинского применения и представленные до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;

25) за принятие решения о внесении изменений в документы, содержащиеся в регистрационном досье на зарегистрированный лекарственный препарат для медицинского применения и представленные

ные на экспертизу лекарственных средств до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;

26) за выдачу разрешений на проведение клинических исследований лекарственных препаратов для медицинского применения по заявлениям, поданным до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств», а также по заявлениям, поданным после дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств», на основании экспертиз, проведенных до дня вступления в силу Федерального закона от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;

27) за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество Союзного государства и сделок с ним;

28) за выдачу паспорта, удостоверяющего личность гражданина РФ за пределами территории РФ, в том числе содержащего электронный носитель информации (паспорта нового поколения), лицам, признанным гражданами РФ в соответствии с ч. 1 ст. 4 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе РФ новых субъектов — Республики Крым и города федерального значения Севастополя», имевшим на момент подачи заявления о выдаче такого документа действительный паспорт гражданина Украины для выезда за границу и первично обращающимся за получением паспорта, удостоверяющего личность гражданина РФ за пределами территории РФ, в том числе содержащего электронный носитель информации (паспорта нового поколения), на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя;

29) за выдачу национального водительского удостоверения, удостоверения тракториста-машиниста (тракториста), а также регистрационных документов и государственных регистрационных знаков на транспортные средства лицам, признанным гражданами РФ в соответствии с ч. 1 ст. 4 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе РФ новых субъектов — Республики Крым и города федерального значения Севастополя», имевшим на момент подачи заявления о выдаче таких документов действительные водительские удостоверения, удостоверения тракториста-машиниста

(тракториста), а также регистрационные документы и государственные регистрационные знаки на транспортные средства, выданные на территории Украины, и первично обращающимся за получением национального водительского удостоверения, удостоверения тракториста-машиниста (тракториста), а также регистрационных документов и государственных регистрационных знаков на транспортные средства на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя;

30) за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, возникших на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя до дня вступления в силу Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе РФ новых субъектов — Республики Крым и города федерального значения Севастополя»;

31) за совершение юридически значимых действий, предусмотренных подп. 28.1 п. 1 ст. 333.33 настоящего Кодекса, в случае внесения изменений в записи ЕГРН в соответствии с абз. 2–5 п. 2 ст. 23 Федерального закона от 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)».

3. Размеры государственной пошлины, установленные настоящей главой за совершение юридически значимых действий в отношении физических лиц, применяются с учетом коэффициента 0,7 в случае подачи заявления о совершении указанных юридически значимых действий и уплаты соответствующей государственной пошлины с использованием единого портала государственных и муниципальных услуг, региональных порталов государственных и муниципальных услуг и иных порталов, интегрированных с единой системой идентификации и аутентификации.

Льготы при обращении в Верховный Суд РФ, суды общей юрисдикции, к мировым судьям (ст. 333.36. НК РФ).

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ и законодательством об административном судопроизводстве, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, освобождаются:

1) истцы — по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий;

2) истцы — по искам о взыскании алиментов;

3) истцы — по искам о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также смертью кормильца;

4) истцы — по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного преступлением;

5) организации и физические лица — за выдачу им документов в связи с уголовными делами и делами о взыскании алиментов;

6) стороны — при подаче апелляционных, кассационных жалоб по искам о расторжении брака;

7) организации и физические лица — при подаче в суд:

— заявлений об отсрочке (рассрочке) исполнения решений, об изменении способа или порядка исполнения решений, о повороте исполнения решения, восстановлении пропущенных сроков, пересмотре решения, определения или постановления суда по вновь открывшимся обстоятельствам, о пересмотре заочного решения судом, вынесшим это решение;

— административных исковых заявлений, заявлений об оспаривании действий (бездействия) судебного пристава-исполнителя, а также жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях, вынесенные уполномоченными на то органами;

— частных жалоб на определения суда, в том числе об обеспечении иска или о замене одного вида обеспечения другим, о применении либо об отмене применения мер предварительной защиты по административному исковому заявлению или о замене одной меры предварительной защиты другой, о прекращении или приостановлении дела, об отказе в сложении или уменьшении размера штрафа, наложенного судом;

8) физические лица — при подаче кассационных жалоб по уголовным делам, в которых оспаривается правильность взыскания имущественного вреда, причиненного преступлением;

9) прокуроры — по заявлениям в защиту прав, свобод и законных интересов граждан, неопределенного круга лиц или интересов РФ, субъектов РФ и муниципальных образований;

10) истцы — по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного в результате уголовного преследования, в том числе по вопросам восстановления прав и свобод;

11) реабилитированные лица и лица, признанные пострадавшими от политических репрессий, — при обращении по вопросам, возникающим в связи с применением законодательства о реабилитации жертв политических репрессий, за исключением споров между этими лицами и их наследниками;

12) вынужденные переселенцы и беженцы — при подаче административных исковых заявлений об оспаривании отказа в регистрации ходатайства о признании их вынужденными переселенцами или беженцами;

13) уполномоченный федеральный орган исполнительной власти по контролю (надзору) в области защиты прав потребителей (его территориальные органы), а также иные федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие функции по контролю и надзору в области защиты прав потребителей и безопасности товаров (работ, услуг) (их территориальные органы), органы местного самоуправления, общественные объединения потребителей (их ассоциации, союзы) — по искам, предъявляемым в интересах потребителя, группы потребителей, неопределенного круга потребителей;

14) физические лица — при подаче в суд заявлений об усыновлении и (или) удочерении ребенка;

15) истцы — при рассмотрении дел о защите прав и законных интересов ребенка;

16) Уполномоченный по правам человека в РФ — при совершении действий, предусмотренных подп. 1 и 3 п. 1 ст. 29 Федерального конституционного закона от 26 февраля 1997 г. № 1-ФКЗ «Об Уполномоченном по правам человека в РФ»;

16.1) Уполномоченный при Президенте РФ по правам ребенка — при совершении действий, предусмотренных п. 4 ч. 1 ст. 6 Федерального закона «Об уполномоченных по правам ребенка в РФ»;

17) истцы — по искам неимущественного характера, связанным с защитой прав и законных интересов инвалидов;

18) административные истцы — по административным делам о госпитализации гражданина в медицинскую организацию, оказывающую психиатрическую помощь в стационарных условиях, в не-

добровольном порядке и (или) о психиатрическом освидетельствовании гражданина в недобровольном порядке;

19) государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, в качестве истцов (административных истцов) или ответчиков (административных ответчиков);

20) авторы результата интеллектуальной деятельности — по искам о предоставлении им права использования результата интеллектуальной деятельности, исключительное право на который принадлежит другому лицу (принудительная лицензия).

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством РФ и законодательством об административном судопроизводстве, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, с учетом положений пункта 3 настоящей статьи освобождаются:

1) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов (административных истцов) или ответчиков (административных ответчиков);

2) истцы (административные истцы) — инвалиды I или II группы;

3) ветераны боевых действий, ветераны военной службы, обращающиеся за защитой своих прав, установленных законодательством о ветеранах;

4) истцы — по искам, связанным с нарушением прав потребителей;

5) истцы — пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ, — по искам имущественного характера, по административным искам имущественного характера к Пенсионному фонду РФ, негосударственным пенсионным фондам либо к федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим пенсионное обеспечение лиц, проходивших военную службу.

4. При подаче в суды общей юрисдикции, а также мировым судьям исковых заявлений имущественного характера, административных исковых заявлений имущественного характера и (или) исковых заявлений (административных исковых заявлений), содержащих одновременно требования имущественного и неимущественного характера, плательщики, указанные в пункте 2 настоящей статьи, освобождаются от уплаты государственной пошлины в случае, если цена иска не превышает 1 000 000 рублей. В случае, если цена иска превышает

1 000 000 рублей, указанные плательщики уплачивают государственную пошлину в сумме, исчисленной в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 333.19 настоящего Кодекса и уменьшенной на сумму государственной пошлины, подлежащей уплате при цене иска 1 000 000 рублей.

Льготы при обращении в Верховный Суд РФ, арбитражные суды (ст. 333.37. НК РФ).

1. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ, арбитражными судами, освобождаются:

1) прокуроры и иные органы, обращающиеся в Верховный Суд РФ, арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов;

1.1) государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, арбитражными судами, в качестве истцов или ответчиков;

2) истцы по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка;

3) авторы результата интеллектуальной деятельности — по искам о предоставлении им права использования результата интеллектуальной деятельности, исключительное право на который принадлежит другому лицу (принудительная лицензия).

2. От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством РФ, арбитражными судами, с учетом положений п. 3 настоящей статьи освобождаются:

1) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;

2) истцы — инвалиды I и II группы.

3. При подаче в арбитражные суды исковых заявлений имущественного характера и (или) исковых заявлений, содержащих одновременно требования имущественного и неимущественного характера, плательщики, указанные в пункте 2 настоящей статьи, освобождаются от уплаты государственной пошлины в случае, если цена иска не превышает 1 000 000 рублей. В случае, если цена иска превышает 1 000 000 рублей, указанные плательщики уплачивают государственную пошлину в сумме, исчисленной в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 333.21 настоящего Кодекса и уменьшенной на сумму государственной пошлины, подлежащей уплате при цене иска 1 000 000 рублей.

Льготы при обращении за совершением нотариальных действий (ст. 333.38 НК РФ).

От уплаты государственной пошлины за совершение нотариальных действий освобождаются:

1) органы государственной власти, органы местного самоуправления, обращающиеся за совершением нотариальных действий в случаях, предусмотренных законом;

2) инвалиды I и II группы — на 50 % по всем видам нотариальных действий;

3) физические лица — за удостоверение завещаний имущества в пользу РФ, субъектов РФ и (или) муниципальных образований;

4) общественные организации инвалидов — по всем видам нотариальных действий;

5) физические лица — за выдачу свидетельств о праве на наследство при наследовании:

— жилого дома, а также земельного участка, на котором расположен жилой дом, квартиры, комнаты или долей в указанном недвижимом имуществе, если эти лица проживали совместно с наследодателем на день смерти наследодателя и продолжают проживать в этом доме (этой квартире, комнате) после его смерти;

— имущества лиц, погибших в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей либо с выполнением долга гражданина РФ по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка, а также имущества лиц, подвергшихся политическим репрессиям. К числу погибших относятся также лица, умершие до истечения одного года вследствие ранения (контузии), заболеваний, полученных в связи с вышеуказанными обстоятельствами;

— вкладов в банках, денежных средств на банковских счетах физических лиц, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством РФ об интеллектуальной собственности, пенсий.

Наследники, не достигшие совершеннолетия ко дню открытия наследства, а также лица, страдающие психическими расстройствами, над которыми в порядке, определенном законодательством, установлена опека, освобождаются от уплаты государственной пошлины при

получении свидетельства о праве на наследство во всех случаях независимо от вида наследственного имущества;

б) наследники работников, которые были застрахованы за счет организаций на случай смерти и погибли в результате несчастного случая по месту работы (службы), — за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм;

7) финансовые и налоговые органы — за выдачу им свидетельств о праве на наследство РФ, субъектов РФ или муниципальных образований;

8) организации, осуществляющие образовательную деятельность, имеющие интернат, — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких организациях;

9) специальные учебно-воспитательные учреждения для обучающихся с девиантным (общественно опасным) поведением федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области образования, — за совершение исполнительных надписей о взыскании с родителей задолженности по уплате сумм на содержание их детей в таких учреждениях;

10) воинские части, организации Вооруженных Сил РФ, других войск — за совершение исполнительных надписей о взыскании задолженности в возмещение ущерба;

11) лица, получившие ранения при защите СССР, РФ и исполнении служебных обязанностей в Вооруженных Силах СССР и Вооруженных Силах РФ, — за свидетельствование верности копий документов, необходимых для предоставления льгот;

12) физические лица, признанные в установленном порядке нуждающимися в улучшении жилищных условий, — за удостоверение сделок по приобретению жилого помещения, полностью или частично оплаченного за счет выплат, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

13) наследники сотрудников органов внутренних дел, лиц, проходивших службу в войсках национальной гвардии РФ и имевших специальные звания полиции, военнослужащих войск национальной гвардии РФ и военнослужащих Вооруженных Сил РФ, застрахованных в порядке обязательного государственного личного страхования, погибших в связи с осуществлением служебной деятельности либо умерших до истечения одного года со дня увольнения со службы

вследствие ранения (контузии), заболевания, полученных в период прохождения службы, — за выдачу свидетельств о праве на наследство, подтверждающих право наследования страховых сумм по обязательному государственному личному страхованию;

14) физические лица — за удостоверение доверенности на получение пенсий и пособий;

15) физические лица — за удостоверение сделок по отчуждению недвижимого имущества, расположенного в аварийном и подлежащем сносу доме, в случае, если указанные сделки в соответствии с законодательством РФ подлежат обязательному нотариальному удостоверению.

Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния (ст. 333.39 НК РФ):

От уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами, освобождаются:

1) физические лица:

— за внесение изменений в запись акта о рождении в связи с усыновлением (удочерением), включая выдачу нового свидетельства о рождении;

— за внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния и выдачу свидетельств в связи с ошибками, допущенными при государственной регистрации актов гражданского состояния по вине работников, производящих государственную регистрацию актов гражданского состояния;

— за выдачу справок о регистрации актов гражданского состояния для представления в уполномоченные органы по вопросам назначения либо перерасчета пенсий и (или) пособий;

— за внесение исправлений и (или) изменений в записи актов о смерти необоснованно репрессированных и впоследствии реабилитированных лиц на основании закона о реабилитации жертв политических репрессий, включая выдачу свидетельств о смерти, а также за выдачу повторных свидетельств о смерти лиц указанной категории;

— за выдачу извещений об отсутствии записей актов гражданского состояния для восстановления утраченных записей актов гражданского состояния в установленном порядке;

— за государственную регистрацию рождения, смерти, включая выдачу свидетельств;

2) органы, осуществляющие управление в сфере образования, органы опеки и попечительства и комиссии по делам несовершеннолетних и защите их прав:

— за выдачу повторных свидетельств о рождении детей, оставшихся без попечения родителей, повторных свидетельств (справок) о смерти их родителей, о перемене имени, заключении и расторжении брака умершими родителями, а также за истребование указанных документов с территории иностранных государств;

— за внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, составленные в отношении детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, а также в отношении их умерших родителей, включая выдачу свидетельств.

9.3. Порядок возврата или зачета государственной пошлины

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины (ст. 333.40 НК РФ):

1. Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в случае:

1) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено настоящей главой;

2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами. Если государственная пошлина не возвращена, ее сумма засчитывается в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, административного иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску, административному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины;

3) прекращения производства по делу (административному делу) или оставления заявления (административного искового заявления) без рассмотрения Верховным Судом РФ, судами общей юрисдикции или арбитражными судами.

При заключении мирового соглашения (соглашения о примирении), отказе истца (административного истца) от иска (административного иска), признании ответчиком (административным ответчиком) иска (административного иска), в том числе по результатам проведения примирительных процедур, до принятия решения судом первой инстанции возврату истцу (административному истцу) подлежит

70 % суммы уплаченной им государственной пошлины, на стадии рассмотрения дела судом апелляционной инстанции — 50 %, на стадии рассмотрения дела судом кассационной инстанции, пересмотра судебных актов в порядке надзора — 30 %.

Не подлежит возврату уплаченная государственная пошлина при добровольном удовлетворении ответчиком (административным ответчиком) требований истца (административного истца) после обращения указанных истцов в Верховный Суд РФ, арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления (административного искового заявления) к производству;

4) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу), совершающий (совершающему) данное юридически значимое действие;

5) отказа в выдаче паспорта гражданина РФ для выезда из РФ и въезда в Российскую Федерацию, удостоверяющего в случаях, предусмотренных законодательством, личность гражданина РФ за пределами территории РФ и на территории РФ, проездного документа беженца;

6) направления заявителю уведомления о принятии его заявления об отзыве заявки на государственную регистрацию программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы до даты регистрации (в отношении государственной пошлины, предусмотренной п. 1 ст. 330.30 настоящего Кодекса);

7) возвращения заявления о совершении юридически значимого действия и (или) документов без их рассмотрения уполномоченным органом (должностным лицом), совершающим данное юридически значимое действие.

2. Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, расторжения брака, перемены имени, внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, в случае, если впоследствии не была произведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния.

3. Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины подается плательщиком государственной пошлины в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина.

Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины может быть подано с использованием единого портала государственных и муниципальных услуг, региональных порталов государственных и муниципальных услуг и иных порталов, интегрированных с единой системой идентификации и аутентификации, в случае подачи заявления о совершении указанных юридически значимых действий и уплаты соответствующей государственной пошлины аналогичным способом.

К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины прилагаются подлинные платежные документы (в случае, если государственная пошлина уплачена в наличной форме) или копии платежных документов (в случае, если государственная пошлина уплачена в безналичной форме).

Решение о возврате плательщику излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины принимает орган (должностное лицо), осуществляющий действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина.

При наличии информации об уплате государственной пошлины, содержащейся в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах, представление документов, подтверждающих уплату плательщиком государственной пошлины, не требуется.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины осуществляется органом Федерального казначейства.

Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком государственной пошлины в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело.

К заявлению о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, арбитражными судами, Верховным Судом РФ, Конституционным Судом РФ и конституционными (уставными) судами субъектов РФ, мировыми судьями, прилагаются решения, определения или справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины, а также подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, — копии указанных платежных документов.

Заявление о возврате излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится в течение одного месяца со дня подачи указанного заявления о возврате.

4. Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений прав и обременений объектов недвижимости, в случае отказа в государственной регистрации.

При прекращении государственной регистрации права, ограничения (обременения) права на недвижимое имущество, сделки с ним на основании соответствующих заявлений сторон договора возвращается половина уплаченной государственной пошлины.

5. Плательщик государственной пошлины имеет право на зачет излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия.

Указанный зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган (должностному лицу), в который (к которому) он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление о зачете суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины может быть подано в течение трех лет со дня принятия соответствующего решения суда о возврате государственной пошлины из бюджета или со дня уплаты этой суммы в бюджет. К заявлению о зачете суммы излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины прилагаются решения, определения и справки судов, органов и (или) должностных лиц, осуществляющих действия, за которые уплачивается государственная пошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного возврата государственной пошлины, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины.

6. Возврат или зачет излишне уплаченных (взысканных) сумм государственной пошлины производится в порядке, установленном главой 12 настоящего Кодекса.

6.1. Плательщик государственной пошлины, установленной в соответствии с подп. 94 п.1 ст. 333.33 настоящего Кодекса, за исключением государственной пошлины, уплаченной за предоставление или продление срока действия лицензии на розничную продажу алкоголь-

ной продукции, имеет право на зачет уплаченной суммы государственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия. Указанный зачет производится в случае, если уполномоченным органом было отказано в совершении юридически значимого действия по основаниям, указанным в п. 9 ст. 19 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции».

Зачет суммы уплаченной государственной пошлины осуществляется на основании заявления в письменной форме (заявления, представленного в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) плательщика. Форма и формат указанного заявления утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, по надзору и оказанию услуг в этой сфере.

Зачет суммы уплаченной государственной пошлины может быть осуществлен в течение трех лет со дня ее уплаты.

7. Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за совершение действий по опробованию, анализу и клеймению ювелирных и других изделий из драгоценных металлов, в случае возврата таких изделий в неклеяемом виде по основаниям, предусмотренным законодательством РФ.

8. При обнаружении ошибки в оформлении поручения на перечисление государственной пошлины, не повлекшей ее неперечисления в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, уточнение платежа осуществляется в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Особенности предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины (ст. 333.41 НК РФ):

1. Отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица в пределах срока, установленного п. 1 ст. 64 НК РФ.

2. На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка.

9.4. Таможенная стоимость товара, порядок и методы ее определения

Под термином «таможенная стоимость» чаще всего понимают таможенную стоимость товара (далее — ТСТ). Исходя из ее величины высчитываются необходимые к уплате таможенные платежи, т. е. пошлины, налоги, акцизы и сборы. Таким образом таможенная стоимость формируется из стоимости товара и суммы всех расходов, понесенных участником ВЭД при их транспортировке в Российскую Федерацию (расходов понесенных на иностранной территории). Таможенная стоимость (ее величина, размер) фиксируется в особом документе — ДТС-1, который подается вместе с основной таможенной декларацией.

Таможенной стоимостью ввозимых товаров является стоимость сделки с ними, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза (ст. 39 ТК ЕАЭС).

Иными словами, **таможенная стоимость** — это сумма затрат, понесенных участником внешнеэкономической деятельности (ВЭД) при покупке товара, его страховании, лицензировании и доставке. Также при расчете таможенной стоимости учитываются и другие возможные расходы, понесенные участником ВЭД при доставке товара от места приобретения за рубежом до границы Таможенного союза.

Таможенная стоимость товара (ТСТ) определяется по формуле:

ТСТ = стоимость покупки + дополнительные расходы (транспортировка, страхование, лицензирование, услуги таможенного брокера и др.).

Под товаром Таможенный кодекс ЕАЭС понимает любое движимое имущество, в том числе электрическую энергию, товары, перемещаемые по трубопроводам, валюту, ценные бумаги, дорожные чеки и т. д. (ст. 2 ТК ЕАЭС). Таможенные пошлины, налоги и сборы, начисленные на величину таможенной стоимости, и выплаченные участником ВЭД при таможенном оформлении товаров, являются доходом государства и поступают в бюджет страны (известно, что именно таможенные платежи составляют до 40 % доходной части российского бюджета).

Обязанность по определению таможенной стоимости товара возложена на декларанта. Декларант должен правильно определить таможенную стоимость перевозимого им товара, обосновать ее, предоставив подтверждающие документы (контракты, счета, платежки, чеки и др.), самостоятельно высчитать размер таможенных платежей (размер тамо-

женных пошлин, налогов и сборов) и оплатить их. В некоторых случаях (они оговорены в законодательстве отдельно) таможенную стоимость товара определяет не декларант, а таможенный инспектор.

Напоминаем, что намеренное введение таможенных органов в заблуждение и недостоверное декларирование таможенной стоимости товара преследуется по закону и предусматривает наложение штрафа за недостоверное декларирование.

Таможенная стоимость подтверждается следующими документами:

- внешнеторговый контракт (с производителем или продавцом);
- условия поставки указанные по контракту согласно Инкотермс;
- инвойс;
- документы, подтверждающие факт оплаты за товар (платежки, чеки, выписки из банковского счета и т. д.);
- счет за перевозку (при необходимости);
- счет за страховку (при необходимости);
- экспортная декларация;
- прайс-лист от производителя или продавца;
- спецификация приложения к контракту с ценами;
- официальный сайт производителя или продавца с ценами и артикулами (в некоторых случаях достаточно предъявить ссылку на документ в сети Интернет или скриншот интересующей страницы сайта);
- документы, подтверждающие цену товара на внутреннем рынке страны-производителя.

Существуют **6 методов определения таможенной стоимости**. Методы определения таможенной стоимости товара расположены в иерархическом порядке. Если по каким-то причинам первый метод не дал четкого определения таможенной стоимости товара, то применяется второй метод, если и он не дал ответ, то третий и так далее по очереди, пока не будет найден искомый результат — таков порядок определения таможенной стоимости.

Первый метод. Согласно первому методу таможенная стоимость товара определяется исходя из суммы стоимости товара (определяется по инвойсу) и стоимости его доставки до границы Таможенного союза (исходя из транспортных документов, а также договора с транспортной компанией). Это самый распространенный метод. Исходя из полученного размера таможенной стоимости, высчитывается размер таможенной пошлины и НДС.

Второй метод. Если по каким-то причинам декларант не имеет возможности подтвердить стоимость товара (нет инвойса или других необходимых документов), то таможенная стоимость определяется

исходя из анализа сделок с идентичными товарами. Под идентичными товарами таможенное законодательство понимает одинаковые во всех отношениях товары. Они могут иметь незначительные расхождения, но их физические характеристики не должны влиять на выполнение ими основной их функции. И еще идентичные товары должны быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Третий метод. Если анализ сделок с идентичными товарами не позволил определить таможенную стоимость, то изучаются сделки с товарами, не являющимися полностью идентичными. Речь идет об однородных товарах, то есть товарах, которые имеют сходные характеристики, состоят из схожих компонентов и выполняют ту же функцию.

Четвертый метод. Алгоритм расчета таможенной стоимости товара согласно четвертому методу основывается на анализе цен, по которым идентичные или однородные товары были проданы на таможенной территории Таможенного союза. При этом из получившейся суммы вычитаются затраты, характерные только для внутреннего рынка (таможенные пошлины, транспортные расходы, другие расходы, которые понес продавец идентичного или однородного товара при его продаже). Важно помнить, что за анализ необходимо брать те сделки, по которым была продана наибольшая агрегированная товарная партия (при этом товары должны были быть проданы в неизменном состоянии).

Пятый метод. За анализ берется стоимость производства товара (себестоимость товара). К полученной сумме необходимо добавить сумму расходов и прибыли, характерных для продажи оцениваемых товаров в стране-участнице Таможенного союза.

Шестой метод является резервным. Если ни один из пяти предыдущих методов не позволил определить точный размер таможенной стоимости товара, то анализируются цены на данный товар на внутреннем рынке, то есть цены, по которым ранее данные товары реализовывались внутри страны на условиях обычной торговли и конкуренции. На основе полученных данных осуществляются экспертные оценки и делаются расчеты объективной на данный момент таможенной стоимости товара.

Отложенная таможенная стоимость. 12 апреля 2016 г. было опубликовано Решение коллегии Евразийской экономической комиссии № 32 «Об утверждении порядка применения процедуры отложенного определения таможенной стоимости товаров». Издав этот документ, Комиссия Евразийского экономического союза сделала большой шаг навстречу участникам ВЭД, позволивший отложить

определение таможенной стоимости декларируемых товаров на срок до 15 месяцев.

Декларация таможенной стоимости товаров. Декларация таможенной стоимости товаров (ДТС-1) — это документ, который заполняется декларантом и подается в таможенный орган вместе с таможенной декларацией на товары — ДТ. Заполненный бланк ДТС-1 должен содержать информацию о таможенной стоимости товара и о методе, по которому она была определена. Иными словами, путем подачи бланка Декларации таможенной стоимости участник ВЭД декларирует таможенную стоимость товара, то есть заявляет о ней в таможенный орган. При этом необходимо напомнить, что все заявленные в декларации данные должны быть подтверждены документально. В ряде случаев, оговоренных в таможенном законодательстве ЕАЭС, декларация на таможенную стоимость товаров не заполняется.

Стоит также отметить, что для каждой методики есть свои условия применения.

Условия использования первой методики:

— товары, которые подлежат оценке, выступают в качестве предмета соглашения купли-продажи;

— каких-либо лимитов (ограничений) касательно прав покупателя на использование (распоряжение) ввозимой продукцией не существует;

— реализация товаров или его стоимость не зависят от выполнения обязательств или условий, воздействие которых на цену нельзя уточнить;

— любая из частей прибыли, полученная при последующей реализации продукции, а также ее распоряжения или применения другим способом не будет причитаться косвенно или напрямую продавцу;

— участники сделки в будущем (продавец и покупатель) не являются связанными между собой сторонами. В качестве исключения возможна связь этих сторон, но она не должна влиять на стоимость товара.

Условия использования второй и третьей методики:

— товары, которые выбрало декларирующее лицо, являются однородными (идентичными) с оцениваемой продукцией;

— однородные (идентичные) товары реализованы на экспорт в Российской Федерации;

— однородная (идентичная) продукция ввозится в РФ в аналогичный период времени, что и товары для оценки;

— таможенная цена однородной (идентичной) продукции вычислена по первому методу и была принята таможенной структурой с учетом статьи 19 Закона «ОТТ»;

— есть существенная разница в затратах (транспортных, разгрузочных и погрузочных, страховых) между однородными (идентичными) и оцениваемыми товарами. Сама разница может быть обусловлена существенными отличиями в расстояниях транспортировки товаров, а также применяемого для этих целей транспорта. При этом она (разница) должна быть проведена и подтверждена соответствующими бумагами;

— ввозимая однородная (идентичная) продукция реализуется на тех же уровнях и в том же объеме, что и продукция для оценки. Если же корректировки выполнялись из-за реализации на разных коммерческих уровнях и в разном объеме, то они должны быть подтверждены соответствующими бумагами;

— транспортировка товара и сам транспорт, который для этого применялся, должны быть подтверждены документально.

Условия использования четвертой методики:

— товары идентичные (оцениваемые, однородные) реализуются в РФ в таком же состоянии, в котором и импортируются из другой страны на территорию России;

— товары идентичные (оцениваемые, однородные) реализуются лицам, которые не имеют связи со стороной, осуществляющей продажу продукции в РФ;

— товары идентичные (оцениваемые, однородные) продаются на рынке РФ в аналогичный или другой (соответствующий ему) период времени ввоза продукции на территорию РФ.

9.5. Определение страны происхождения товаров для таможенных целей. Сертификат о происхождении товара

Происхождение товара — это принадлежность товара к стране, в которой товар был полностью получен, или произведен, или подвергнут достаточной переработке в соответствии с критериями определения происхождения товаров.

От страны происхождения товара зависит, будет ли предоставлена тарифная преференция, будут ли применяться дополнительные меры защиты внутреннего рынка (специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры), сработает ли риск и потребуют-

ся ли дополнительные документы для подтверждения заявленных в декларации на товары сведений.

Правовое регулирование определения страны происхождения.

Статьей 37 Договора о Евразийском экономическом союзе зафиксированы правила определения страны происхождения товаров, а решением Совета Евразийской экономической комиссии от 13 июля 2018 г. № 49 «Об утверждении Правил определения происхождения товаров, ввозимых на таможенную территорию Евразийского экономического союза (непреференциальных правил определения происхождения товаров)» установлены требования и критерии определения страны происхождения товара, а также порядок подтверждения страны происхождения товара.

Правила определения страны происхождения товара, требования к оформлению деклараций или сертификата о происхождении товара из развивающихся и наименее развитых стран определены Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 14 июня 2018 г. № 60 «Об утверждении Правил определения происхождения товаров из развивающихся и наименее развитых стран».

Определение страны происхождения (непреференциальные правила). Непреференциальные правила — правила для определения страны происхождения товаров, в отношении которых не предусмотрены тарифные преференции.

Товары признаются происходящими из страны в случае, если такие товары:

— полностью получены или произведены в стране (полезные ископаемые и природные ресурсы, живые животные и их продукция, продукция морского рыболовного промысла и охоты, отходы и лом, продукция высоких технологий, полученная в открытом космосе на космических аппаратах, зарегистрированных в стране и т. д.);

— подверглись достаточной переработке в стране в соответствии с критериями определения происхождения товаров.

Если при производстве товара на территории страны (А) используются материалы из другой страны (В), такой товар считается происходящим из страны А при выполнении одного из следующих критериев:

— в результате осуществления операций по переработке или производству классификационный код товара, в соответствии с Гармонизированной системой, отличается на уровне любого из первых четырех знаков от классификационного кода материалов из другой

страны, использованных в производстве такого товара, в соответствии с Гармонизированной системой.

Например, в стране А при производстве готового товара «шторы» (товарная позиция 6303) используется материал из страны Б — ткань из синтетических нитей (товарная позиция 5407). По результатам производства классификационный код материала из страны Б изменился на уровне первых четырех знаков по отношению к классификационному коду готового товара, поэтому страной происхождения товара будет являться страна А;

— стоимость материалов из другой страны, использованных при выполнении операций по переработке или производству в такой стране, не превышает 50 % стоимости такого товара на условиях «франко-завод» (EXW).

Например, в стране А при производстве готового товара «шторы» (товарная позиция 6303) используется материал из страны Б — ткань из синтетических нитей (товарная позиция 5407). Стоимость готового товара «шторы» на условиях EXW составляет 50 долларов США, а стоимость материалов из страны Б составляет 20 долларов США. Получается, что доля материала из страны Б равна 40 % и, следовательно, не превышает 50 % стоимости готового товара, страной происхождения товара будет являться страна А.

Процентная доля стоимости материалов из другой страны, использованных при выполнении операций по переработке, рассчитывается по следующей формуле:

$$X_{\text{нп}} = \frac{B}{A} \times 100\%$$

где:

$X_{\text{нп}}$ — процентная доля стоимости материалов из другой страны, использованных при выполнении операций по переработке;

B — стоимость материалов из другой страны;

A — стоимость товара на условиях EXW.

Если стоимость товара не может быть определена на условиях EXW, то стоимость такого товара определяется как сумма стоимости всех материалов, использованных при производстве товара, а также всех расходов, связанных с его производством.

Важно отметить, что помимо перечисленных критериев достаточной переработки для товаров, которые аналогичны тем, в отношении которых введены меры защиты внутреннего рынка (специальные

защитные, антидемпинговые и компенсационные меры), дополнительно установлены остаточные критерии происхождения товара.

Аналогичные товары — это товары, классификационный код которых совпадает с классификационным кодом товаров, в отношении которых введены меры защиты внутреннего рынка, а также которые имеют такое же описание.

Если не удастся определить страну происхождения таких товаров в соответствии с рассмотренными выше критериями определения страны происхождения, то происхождение данных товаров определяется в соответствии с одним из нижеперечисленных остаточных правил.

Если при производстве товара использовались материалы, происходящие только из одной страны, отличной от страны, в которой осуществлялось производство товара, то полученный товар признается происходящим из страны, из которой происходят все используемые материалы.

Если при производстве товара использовались материалы, происходящие более чем из одной страны, то полученный товар признается происходящим из страны, из которой происходит большая по стоимости часть используемых материалов в стоимости полученного товара на условиях EXW.

Операции, которые не отвечают критериям определения страны происхождения товара:

- операции по обеспечению сохранности товара;
- операции по подготовке товара к продаже и (или) транспортировке;
- нанесение и (или) печать торговых марок, логотипов, этикеток и других подобных отличительных знаков на товар и (или) его упаковку;
- мойка, чистка, удаление пыли, покрытие окисью, маслом и (или) другими веществами;
- операции по покраске и (или) полировке;
- заморозка и (или) размораживание;
- шелушение, частичное или полное отбеливание, шлифовка и полировка зерновых и риса;
- операции по окрашиванию, разведению, смешиванию сахара и (или) формированию кускового сахара;
- глажка и (или) прессование текстильных материалов и изделий;
- снятие кожуры, извлечение семян и (или) разделка фруктов, овощей или орехов;
- затачивание;

- простые помол или резка товара;
- просеивание через сито или решето, сортировка, классифицирование, отбор, подбор (в том числе составление наборов товаров);
- разлив, фасовка в банки, флаконы, мешки, ящики, коробки и другие операции по упаковке;
- простые сборочные операции или разборка товаров по частям;
- смешивание материалов, которое не приводит к существенному отличию полученного товара от исходных материалов;
- разделение товара на компоненты, которое не приводит к существенному отличию полученных компонентов от исходного товара;
- убой животных;
- разделка (сортировка) мяса, рыбы;
- использование товара по назначению.

Как можно подтвердить страну происхождения? В случае, если применение мер таможенно-тарифного регулирования, запретов и ограничений, мер защиты внутреннего рынка зависит от страны происхождения товара, подтверждение страны происхождения товара является обязательным. В качестве документа, подтверждающего происхождение товара, могут использоваться декларация о происхождении товара или сертификат о происхождении товара.

Декларация о происхождении товара — коммерческий (например, счет-фактура (инвойс), спецификация, упаковочный лист) или иной документ, имеющий отношение к товару и содержащий сведения о происхождении товара, заявленные изготовителем, продавцом или отправителем страны происхождения товара или страны вывоза товара.

Сертификат о происхождении товара — документ определенной формы, свидетельствующий о происхождении товара и выданный уполномоченным государственным органом или уполномоченной организацией страны происхождения товара или страны вывоза товара.

Непреференциальными правилами не устанавливается строгая форма сертификата о происхождении товара, т. е. может использоваться сертификат любой формы, но есть ряд требований к его оформлению и содержащимся в нем сведениям:

- формат бумаги — А4;
- язык заполнения — английский, французский либо русский;
- способ заполнения — печатный;
- отсутствие подчисток, помарок и незаверенных исправлений;
- должен содержать страну происхождения, номер сертификата и наименование органа, который его выдал, наименование и адрес экспортера и (или) производителя, наименование страны назначения,

наименование и адрес грузополучателя, описание товара, вес брутто и количество товара, печать органа, выдавшего сертификат.

Если используется сертификат, применимый при преференциальной торговле, необходима отметка (в графе для служебных отметок) — «для непреференциальных целей». Срок действия сертификата — 1 год.

Страна происхождения товара подтверждается декларацией о происхождении товара либо сертификатом происхождения товара. Исключением являются две ситуации:

При выявлении признаков недостоверности сведений, содержащихся в декларации о происхождении товара, таможенный орган вправе запросить сертификат о происхождении товара;

При ввозе товаров, аналогичных тем, в отношении которых применяются меры защиты внутреннего рынка, страна происхождения таких товаров должна быть обязательно подтверждена сертификатом о происхождении товара (декларант вправе не предоставлять сертификат, если уплачены специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины или если таможенная стоимость товаров не превышает сумму, эквивалентную 150 долларам США).

Определение страны происхождения (правила для развивающихся и наименее развитых стран). Правила для развивающихся и наименее развитых стран — правила для определения страны происхождения товаров, в отношении которых предусмотрены тарифные преференции.

Основные условия определения страны происхождения товара из развивающихся и наименее развитых стран (стран-пользователей преференциями) являются такими же, как и для других стран (полностью получены или произведены в стране либо подверглись достаточной переработке). Но при этом есть ряд отличий по определению достаточной переработки.

Так, товар считается подвергшимся достаточной переработке в развивающейся стране, если стоимость использованных при переработке материалов из другой страны не превышает 50 % от стоимости готового товара.

Товар считается подвергшимся достаточной переработке в наименее развитой стране, если стоимость использованных при переработке материалов из другой страны не превышает следующих значений (учет на дату выдачи документа о происхождении товара):

<i>Временной период</i>	<i>% от стоимости готового товара</i>
до 31.12.2019	50 %
с 01.01.2020 по 31.12.2024	55 %
с 01.01.2025	60 %

В правилах для развивающихся и наименее развитых стран закреплены такие же операции, которые не отвечают критериям определения страны происхождения товара, как и в непреференциальных правилах.

Товары, происходящие из государств-членов ЕАЭС и подвергающиеся переработке в стране-пользователе преференциями, считаются происходящими из той страны, где выполнены последние операции по их переработке (исключение — операции, которые не отвечают критериям определения страны происхождения).

Товары, происходящие из одной страны-пользователя преференциями и подвергающиеся переработке в другой или других странах-пользователях преференциями, считаются происходящими из той страны, где выполнены последние операции по их переработке (исключение — операции, которые не отвечают критериям определения страны происхождения).

При этом страны происхождения всех материалов и товаров, которые были использованы для переработки, должны быть подтверждены документами о происхождении товара.

В правилах для развивающихся и наименее развитых стран отсутствует условие об изменении кода товара (при определении достаточной переработки) по сравнению с непреференциальными правилами.

Как можно подтвердить страну происхождения (правила для развивающихся и наименее развитых стран)?

Для подтверждения преференциального происхождения товара предоставляется:

— декларация о происхождении товара (должна содержать запись согласно правилам для развивающихся и наименее развитых стран);

— сертификат о происхождении товара (форма и требования к заполнению закреплены в правилах для развивающихся и наименее развитых стран).

Сертификат может быть применён в качестве документа, подтверждающего страну происхождения товара в преференциальных целях, в течение 1 года с даты его выдачи. Сертификат о происхождении товара заполняется на английском или французском языке и должен

быть представлен таможенному органе в оригинале, на бумажном носителе (исключение — наличие договоренности между таможенным органом и уполномоченным органом о применении электронной системы верификации (установлении подлинности сертификата)).

Если таможенная стоимость товара не превышает в эквиваленте 5 000 евро, то страна происхождения может быть подтверждена декларацией о происхождении товара.

Копии сертификата и декларации о происхождении товара, а также любые связанные с ними документы хранятся у органа, выдавшего такой сертификат, или лица, удостоверившего такую декларацию, в течение 3-х лет с даты выдачи удостоверения.

Предоставление тарифных преференций. Под тарифными преференциями понимают освобождение от уплаты ввозных таможенных пошлин или снижение ставок ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, происходящих из стран, образующих вместе с ЕАЭС зону свободной торговли, либо освобождение от уплаты, снижение ставок ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, происходящих из стран-пользователей единой системы тарифных преференций.

В отношении ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС преференциальных товаров (товаров из установленного перечня), происходящих из развивающихся стран-пользователей единой системы тарифных преференций, применяются ставки ввозных таможенных пошлин в размере 75 % от ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС.

В отношении ввозимых на таможенную территорию ЕАЭС преференциальных товаров, происходящих из наименее развитых стран-пользователей единой системы тарифных преференций, применяются нулевые ставки ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС.

Для получения тарифных преференций необходимо соблюдение следующих условий:

- страна происхождения товара подтверждена и включена в перечень развитых либо наименее развитых стран;
- товар включен в перечень преференциальных товаров;
- соблюдена прямая поставка (поставка товаров из страны-пользователя преференциями в ЕАЭС без провоза через территории других стран (не являющихся членами ЕАЭС));
- соблюдена непосредственная закупка (покупатель — лицо государства-члена ЕАЭС, продавец — субъект предпринимательской

деятельности, зарегистрированный в установленном порядке страны-пользователя преференциями);

— соблюдены требования административного сотрудничества (направление в Евразийскую экономическую комиссию установленной информации о предстоящей экспортной поставке в ЕАЭС);

Рассматриваемые товары могут провозиться по территории других стран, но при соблюдении нижеперечисленных условий:

— перевозка по территории других стран связана с географический, транспортными, техническими или экономическими причинами;

— товары должны находиться под таможенным контролем;

— товары не продаются и не потребляются в процессе перевозки;

— товары не подвергаются каким-либо иным операциям (исключение — операции по перегрузке и обеспечению сохранности товаров).

Для получения тарифных преференций таможенному органу должны быть дополнительно представлены документы, которые подтверждают прямую поставку (транспортные документы) и непосредственную закупку (коммерческие документы).

Формы документов,

подтверждающих страну происхождения товара

В Решении Комиссии Таможенного союза от 20 сентября 2010 г. № 378 «О классификаторах, используемых для заполнения таможенных документов» закреплены следующие формы документов, подтверждающие страну происхождения товара:

<i>Наименование</i>	<i>Код в 44 графе ДТ</i>
Сертификат о происхождении товаров формы СТ-1	06011
Декларация-сертификат о происхождении товара по форме «А»	06013
Непреференциальный сертификат о происхождении товара общей формы	06014
Предварительное решение о происхождении товара	06015
Декларация о происхождении товара	06016
Сертификат о происхождении товара формы СТ-2	06017
Сертификат о происхождении товара формы EAV	06018
Сертификат о происхождении товара формы СТ-3	06019
Сертификат о происхождении товара формы EAS	06020
Сертификат о происхождении товара иной формы	06999

Сертификат о происхождении товаров формы СТ-1 оформляется для продукции, произведенной и отправляемой в страны Содружества Независимых Государств.

Сертификат о происхождении товара по форме «А» оформляют для поставки товара в развитые страны из развивающихся и наименее развитых стран для получения тарифных преференций.

Предварительное решение о происхождении товара принимается таможенным органом того государства-члена, в котором будет производиться выпуск товара при его помещении под таможенную процедуру, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита, на основании заявления в целях сокращения времени совершения таможенных операций при таможенном декларировании. Предварительные решения о происхождении товаров применяются на территории государства-члена, таможенные органы которого приняли такие предварительные решения, в течение срока действия таких предварительных решений.

Декларация о происхождении товара — коммерческий или любой другой документ, имеющий отношение к товару и содержащий сведения о происхождении товара, заявленные изготовителем, продавцом или отправителем страны (группы стран, таможенного союза стран, региона или части страны) происхождения товара или страны (группы стран, таможенного союза стран, региона или части страны) вывоза товара.

Сертификат о происхождении товара формы СТ-2 оформляется на товары, произведенные и ввозимые в РФ из Республики Сербии или вывозимые из РФ в Республику Сербию в соответствии с Протоколом между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сербии об изъятиях из режима свободной торговли.

Сертификат о происхождении товара формы ЕАV оформляется на товары, произведенные и ввозимые в РФ из Вьетнама или вывозимые из РФ на территорию Вьетнама в соответствии с подписанными двусторонними соглашениями.

Сертификат о происхождении товара формы СТ-3 оформляется на товары, произведенные и ввозимые в РФ из Ирана или вывозимые из РФ на территорию Ирана в соответствии с подписанными двусторонними соглашениями.

Сертификат о происхождении товара формы ЕAS оформляется на товары, произведенные и ввозимые в РФ из Республики Сингапур или вывозимые из РФ на территорию Сингапура в соответствии

с подписанными двусторонними соглашениями. Соглашение пока что еще не вступило в законную силу.

9.6. Льготы по уплате таможенных пошлин (тарифные льготы)

Льготы по уплате таможенных платежей — освобождение от уплаты таможенных платежей или снижение размера таможенных платежей в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию и вывозимых с таможенной территории Евразийского экономического союза (ЕАЭС).

Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» содержит определение понятия «тарифные льготы»: под тарифной льготой в отношении товаров, вывозимых из Российской Федерации, понимается предоставляемая на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики Российской Федерации льгота в виде освобождения от уплаты таможенной пошлины или снижения ставки таможенной пошлины.

Таможенный кодекс ЕАЭС устанавливает перечень применяемых льгот.

Договором о ЕАЭС закреплены случаи применения тарифных льгот.

Порядок применения освобождения от уплаты таможенных пошлин определяется Решением Комиссии Таможенного союза от 15 июля 2011 г. № 728 «О порядке применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза».

Применяемые льготы. Таможенным кодексом ЕАЭС закреплены:

- льготы по уплате ввозных таможенных пошлин (тарифные льготы);
- льготы по уплате вывозных таможенных пошлин;
- льготы по уплате налогов;
- льготы по уплате таможенных сборов (освобождение от уплаты таможенных сборов).

Льготы по уплате ввозных таможенных пошлин. Тарифные льготы не могут носить индивидуальный характер и применяются независимо от страны происхождения товаров.

Тарифные льготы в виде освобождения от уплаты ввозной таможенной пошлины предоставляются в отношении ввозимых (ввезенных) на таможенную территорию из третьих стран:

- товаров в качестве вклада иностранного учредителя в уставный (складочный) капитал (фонд);
- товаров, ввозимых в рамках международного сотрудничества в области исследования и использования космического пространства;
- продукции морского промысла судов государств-членов;
- валюты государств-членов, валюты третьих стран, а также ценных бумаг;
- товаров, ввозимых в качестве гуманитарной помощи и (или) в целях ликвидации последствий стихийных бедствий, аварий или катастроф;
- товаров, ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия), в том числе технической помощи (содействия).

Льготы по уплате вывозных таможенных пошлин. Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» содержит перечень вывозимых товаров, в отношении которых предоставляются тарифные льготы:

- товары (продукция), вывозимые из РФ, произведенные при реализации соглашения о разделе продукции;
- товары, вывозимые из РФ и полученные при разработке нового морского месторождения углеводородного сырья: нефть сырая, газовый конденсат природный, газ природный сжиженный;
- топливо, вывозимое из РФ для обеспечения деятельности судов, используемых на континентальном шельфе РФ и др.

Льготы по уплате налогов. Согласно Таможенному кодексу ЕАЭС данный вопрос регулируется законодательством государств-членов ЕАЭС.

Налоговый кодекс РФ устанавливает перечень ввозимых на территорию РФ товаров, не подлежащих налогообложению (освобождение от налогообложения):

- товары, ввозимые в качестве безвозмездной помощи;
- культурные ценности, приобретенные или полученные в дар государственными или муниципальными учреждениями;
- технологическое оборудование;
- необработанные природные алмазы;
- товары, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств;
- незарегистрированные лекарственные средства, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретным пациентам;
- расходные материалы для научных исследований и др.

Постановление Правительства РФ от 30 апреля 2009 г. № 372 «Об утверждении перечня технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, ввоз которого на территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» содержит перечень товаров, в отношении которых применяется льгота по уплате налога.

Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» содержит перечень товаров для детей, в отношении которых применяется льгота по уплате налога. Наиболее распространённые среди них одежда, обувь, игрушки, подгузники, товары для учебы, продукты питания и др.

Постановление Правительства РФ от 15 сентября 2008 г. № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» и постановление Правительства РФ от 30 сентября 2015 г. № 1042 «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость» содержат перечни медицинских товаров, в отношении которых применяется льгота по уплате налога.

Льготы по уплате таможенных сборов. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» содержит перечни случаев, когда не взимаются таможенные сборы.

Среди таких случаев таможенные сборы за таможенные операции не взимаются в отношении:

- ввозимых и вывозимых товаров, относящихся к безвозмездной помощи (содействию);
- товаров, ввозимых и вывозимых дипломатическими представительствами, консульскими учреждениями, иными официальными представительствами иностранных государств;
- культурных ценностей при их помещении под таможенную процедуру временного ввоза (допуска) или таможенную процедуру

временного вывоза государственными, негосударственными и муниципальными музеями и т. д.;

— акцизных марок;

— товаров для личного пользования, перемещаемых физическими лицами без уплаты таможенных пошлин, налогов;

— транспортных средств международных перевозок и др.

Таможенные сборы за таможенные операции не уплачиваются в отношении товаров общая таможенная стоимость которых не превышает суммы, эквивалентной 200 евро.

Таможенные сборы за хранение не взимаются при помещении таможенными органами товаров на склад временного хранения таможенного органа.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Где изложено содержание нормативно-правового регулирования государственной пошлины?
2. Кто является плательщиками государственной пошлины?
3. Какой установлен порядок уплаты государственной пошлины?
4. Какие размеры имеет государственная пошлина?
5. Какие существуют льготы при оплате государственной пошлины?
6. Опишите порядок возврата или зачета государственной пошлины.
7. Что понимается под термином «таможенная стоимость»?
8. Как определяется таможенная стоимость товара?
9. Какими документами подтверждается таможенная стоимость?
10. Приведите методы определения таможенной стоимости.
11. Как декларируется таможенная стоимость товара?
12. Как осуществляется правовое регулирование определения страны происхождения товаров?
13. Как можно подтвердить страну происхождения?
14. Какие существуют льготы по уплате таможенных пошлин?

ГЛАВА 10

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Учебные вопросы:

- 10.1. Плательщики налога, объект обложения налогом на прибыль. Определение налоговой базы.
- 10.2. Налоговые ставки.
- 10.3. Налоговая база по налогу на прибыль.
- 10.4. Особые условия расчёта налога для отдельных видов деятельности.
- 10.5. Налоговый период. Отчетный период.
- 10.6. Перенос убытков на будущее.
- 10.7. Налоговая декларация. Сроки уплаты налога и авансовых платежей.
- 10.8. Налоговый учет.

10.1. Плательщики налога, объект обложения налогом на прибыль. Определение налоговой базы

Налог на прибыль организаций — это прямой налог, его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов деятельности организации.

Налоговый механизм обеспечивает экономическую реализацию добавочной прибыли по месту ее возникновения. Предприятие получает дополнительные возможности как для ее инвестирования, так и для расширения непроизводительного потребления. Эффективная система налогообложения прибыли, предусматривающая предприятиям дополнительные льготы по налогу на прибыль, оказывает решающее влияние на стимулирование товаропроизводителя, имеет важное значение для обеспечения положительных финансовых результатов деятельности, повышения экономической активности, решения социально-экономических проблем.

Налог начисляется на прибыль, которую получила организация, т. е. на разницу между доходами и расходами. *Прибыль* — результат

вычитания суммы расходов из суммы доходов организации — является объектом налогообложения.

Налог на прибыль предприятий и организаций регулируется главой 25 Налогового Кодекса РФ.

Плательщики налога (ст. ст. 246, 246.2, 247 НК РФ):

— все российские юридические лица (ООО, АО, ПАО и пр.);
— иностранные юридические лица, которые работают в России через постоянные представительства или просто получают доход от источника в РФ;

— иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, — для целей применения этого международного договора;

— иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

Не платят налоги (ст. ст. 246.1, 346.1, 346.11, 346.26 НК РФ):

— налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН, ЕНВД) или являющиеся плательщиком налога на игорный бизнес;

— участники проекта «Инновационный центр "Сколково"».

Обязанность заплатить налог возникает только тогда, когда есть объект налогообложения. Если объекта нет, нет и оснований для уплаты налога.

Для разных категорий налогоплательщиков прибылью для целей налогообложения могут являться разные категории доходов.

<i>Налогоплательщики</i>	<i>Прибыль для целей налогообложения</i>	<i>Статья налогового кодекса</i>
Российские организации	Доходы, уменьшенные на расходы	п. 1 ст. 247 НК РФ
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство	Доходы представительств, уменьшенные на расходы представительств	п. 2 ст. 247 НК РФ
Иные иностранные организации	Доходы, полученные в РФ	п. 3 ст. 247 НК РФ

Объект налогообложения. Доходы — это выручка по основному виду деятельности (доходы от реализации), а также суммы, полученные от прочих видов деятельности, например, от сдачи имущества в аренду, проценты по банковским вкладам и пр. (внереализационные доходы). При налогообложении прибыли все доходы учитываются без НДС и акцизов.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в ст. 249 НК РФ, в частности, от долевого участия в других организациях; в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы; от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду); в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада и т. д.

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Некоторые доходы освобождены от налогообложения. Их перечень предусмотрен ст. 251 НК РФ.

Для большинства видов хозяйственной деятельности определен перечень часто встречающихся доходов, не учитываемых при налогообложении:

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка;
- в виде взносов в уставный капитал организации;
- в виде имущества или средств, которое получено по договорам кредита или займа. При этом не включается в доход выгода от экономии на процентах по договору беспроцентного займа либо займа, процентная ставка по которому ниже ставки рефинансирования Банка России;

— в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем);

— других доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Перечень льготированных доходов является закрытым и не подлежит расширительному толкованию, поэтому все иные доходы, которые не указаны в этом перечне, нужно учесть для уплаты налога на прибыль.

Расходы — это обоснованные и документально подтвержденные затраты предприятия. Они делятся на расходы, связанные с производством и реализацией (зарплата сотрудников, покупная стоимость сырья и материалов, амортизация основных средств и пр.), и на внереализационные расходы (отрицательная курсовая разница, судебные и арбитражные сборы и пр.). Кроме того, существует закрытый перечень расходов, который нельзя учитывать по налогообложению прибыли. Это, в частности, начисленные дивиденды, взносы в уставный капитал, погашение кредитов и пр.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком затраты.

Виды себестоимости и связанные с ними затраты. Себестоимость продукции может формироваться в двух вариантах: 1) в объеме расходов, осуществленных непосредственно при ее производстве (производственная или неполная себестоимость); 2) в сумме всех расходов организации, включая те, которые обеспечивают функционирование организации в целом (полная себестоимость), однако сюда не будут входить расходы, связанные с продажей (коммерческие).

К непосредственно связанным с производством относятся затраты, которые:

— можно с полной определенностью привязать к созданию конкретной продукции (прямые затраты);

— не относятся к конкретному виду продукции, но обеспечивают функционирование производственного подразделения, участвующего в производстве этой продукции (накладные расходы производственного характера).

Расходы, не связанные непосредственно с производством, носят название общехозяйственных и складываются из затрат:

— обеспечивающих деятельность организации в целом, в том числе процесс управления ею;

— относящихся к производству, которые невозможно привязать к конкретному производственному подразделению или распределить между несколькими подразделениями.

Затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), делятся на: прямые (ст. 318 НК РФ) и материальные расходы (пп.1 и 4 п.1 ст. 254 НК РФ); суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг (ст. ст. 256–259 НК РФ); расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг (ст. 255 НК РФ).

Прямые расходы производства зависят от вида создаваемой продукции (например, материалоемкая или нет) и чаще всего состоят из:

- затрат на сырье, комплектующие, иные материалы, необходимые для производства продукции;
- расходов на оплату труда персонала, непосредственно задействованного в выполнении работ по созданию определенной продукции;
- страховых взносов, начисляемых на оплату труда персонала, непосредственно создающего продукцию.

Если есть возможность организовать учет с отнесением на определенный вид продукции, то в составе прямых расходов могут быть также учтены амортизация используемого в производстве оборудования, затраты на энергоресурсы, услуги сторонних организаций.

Сбор прямых расходов ведут на счетах бухучета применительно к выделяемым на них калькуляционным единицам продукции (заказам или переделам): 20 — для основного производства; 23 — для вспомогательного производства; 29 — для обслуживающего производства.

Перечень затрат для этих счетов, как правило, делается общим, детализируясь только в части материальных расходов, среди которых могут быть выделены:

- основные материалы (сырье, комплектующие);
- полуфабрикаты собственного производства;
- вспомогательные материалы;
- возвратные отходы.

По прямым расходам допускается оценивать незавершенное производство.

Накладные расходы производственного характера. В состав накладных расходов производственного характера по каждому из производственных подразделений будут входить:

— оплата труда руководства подразделения и общецехового персонала, начисления страховых взносов на эту оплату;

— затраты по текущему обеспечению работы подразделения (канц- и хозтовары, инвентарь, инструмент, амортизация оборудования, расходы на аренду, страхование, информационное обслуживание, командировки сотрудников);

— затраты на содержание имущества, находящегося в подразделении, с выделением работ, осуществленных собственными силами организации (вспомогательным или обслуживающим производством) и сторонними организациями (техническое и транспортное обслуживание, поверка, ремонты, сменно-запасные части и расходные материалы, необходимые для эксплуатации оборудования, расход энергоресурсов);

— затраты на обеспечение качества выпускаемой продукции (лицензирование, сертификация, опытные испытания, гарантийное обслуживание, обучение персонала);

— затраты на охрану труда (аттестация рабочих мест, спецодежда, спецпитание, санобработка).

В составе накладных расходов производственного характера будут отражаться в том числе те расходы, которые могли бы входить в состав прямых, но организация распределения их по объектам калькулирования либо невозможна, либо требует неоправданно высоких трудозатрат:

— амортизации используемого в производстве оборудования;

— затрат на энергоресурсы;

— услуг сторонних организаций.

Учет расходов накладных расходов производственного характера ведется на счете 25, который может быть открыт:

— ко всем счетам учета прямых затрат;

— к счетам основного и вспомогательного производств, если обслуживающее производство отсутствует или учет затрат по нему из-за небольшого их объема решено вести котловым методом (т. е. с отнесением и прямых, и накладных расходов по подразделению непосредственно на счет 29);

— только к счету основного производства, если вспомогательное и обслуживающее производства отсутствуют или учет затрат по ним решено вести котловым методом. Применение котлового метода для вспомогательного производства оправдано для целей упрощения учета. Счет 23 в такой ситуации обычно закрывают ежемесячно,

включая собранные на нем затраты как в прямые расходы на производство (например, обеспечение процесса создания продукции выработанной собственными силами электроэнергией или самостоятельно добытой водой), так и в накладные расходы основного производства.

Расходы, собранные на счете 25, ежемесячно распределяют между калькуляционными единицами, в отношении которых на счетах учета прямых затрат ведется сбор прямых расходов на производство. Базой распределения выбирается либо один из видов прямых расходов (материалы, зарплата), либо их общая сумма.

Состав затрат общехозяйственного назначения. Расходы общехозяйственного назначения имеют перечень, сходный с перечнем накладных расходов производственного характера. Сюда будут относиться:

— оплата труда руководства организации и персонала подразделений общехозяйственного назначения, начисления страховых взносов на эту оплату;

— затраты по текущему обеспечению работы подразделения (канц- и хозтовары, инвентарь, амортизация оборудования, расходы на аренду, страхование, информационное обслуживание, командировки сотрудников);

— затраты на содержание имущества, находящегося в подразделении, с выделением работ, осуществленных собственными силами организации (вспомогательным или обслуживающим производством) и сторонними организациями (техническое и транспортное обслуживание, поверка, ремонты, сменно-запасные части и расходные материалы, необходимые для эксплуатации оборудования, расход энергоресурсов);

— затраты на охрану труда (аттестация рабочих мест, спецодежда, спецпитание, санобработка).

Дополнительно могут присутствовать расходы на услуги связи; подбор и подготовку персонала; медицинское обеспечение (содержание собственного здравпункта или проведение медосмотров сторонними учреждениями); охрану территории; вывоз мусора, канализацию; представительские цели; услуги юристов, аудиторов; проведение собраний акционеров; подлежащие уплате налоги, включаемые в себестоимость.

Затраты общехозяйственного назначения также собирают по каждому из подразделений, аккумулируя их на счете 26. Ежемесячно этот счет закрывают. Собранные на нем суммы возможно учесть двумя способами:

1) либо путем списания их в полном объеме на счет учета финансовых результатов (90), тогда они не будут учтены в себестоимости создаваемой продукции, и себестоимость будет формироваться на уровне производственной (т. е. как неполная);

2) либо путем их распределения на объекты калькулирования по аналогии с накладными расходами производственного характера (пропорционально выбранной для этого базе), себестоимость продукции при этом сформируется как полная.

Прямые расходы ежемесячно распределяются на остатки незавершенного производства и стоимость изготовленной продукции (работ, услуг). Это значит, что прямые расходы учитываются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций только по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

К **косвенным расходам** (ст. 318 НК РФ) относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ):

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- расходы в виде процентов по долговым обязательствам;
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств и т. д.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Расходы, установленные в ст. 270 НК РФ, не уменьшают полученные организацией доходы. Этот перечень закрытый и расширитель-

ному толкованию не подлежит. Все поименованные в нем расходы, ни при каких обстоятельствах не могут уменьшать доходы организации.

Порядок расчета налога. Для того чтобы рассчитать за налоговый период налог на прибыль, необходимо определить налоговую базу (прибыль, подлежащую налогообложению) и умножить её на соответствующую налоговую ставку.

Размер налога = Ставка налога * Налоговая база

Расчет налоговой базы должен содержать (ст. 315 НК РФ):

- период, за который определяется налоговая база;
 - сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
 - сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;
 - прибыль (убыток) от реализации;
 - сумма внереализационных доходов;
 - прибыль (убыток) от внереализационных операций —
- Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу.

По прибыли, попадающей под разные ставки, базы определяются отдельно.

Определение состава расходов. На каждый вид производимой продукции организацией самостоятельно разрабатывается ее плановая калькуляция, определяющая количественный состав основных материальных и трудовых затрат на ее создание. Эта калькуляция ложится в основу перечня прямых расходов на производство и позволяет контролировать фактические объемы вложенных в производство конкретных видов продукции ресурсов.

Также самостоятельно организации предстоит создать конкретные перечни затрат (справочники) по каждому из счетов учета накладных расходов, детализируя их в необходимой степени и присваивая определенный цифровой шифр каждой выделенной статье. Наличие шифра существенно облегчает указание на статью затрат в первичных документах, которыми оформляют отнесение на расходы. Такой справочник может быть многоуровневым, что даст возможность получать учетные данные как по отдельным элементам затрат, входящим в статью, так и по каждой статье, а также по группам

затрат. Например, в составе статьи «Ремонт основных средств» можно выделить подстатьи «Капитальный ремонт» и «Текущий ремонт». В составе каждой подстатьи могут быть выделены элементы, отражающие вид основного средства (недвижимость, оборудование, транспорт, прочие ОС), и то, кем делался ремонт (собственным подразделением или сторонней организацией). Детализацию справочников следует осуществлять с таким расчетом, чтобы они давали возможность получения необходимой для составления разного рода отчетов информации с минимальным количеством дополнительных действий с ней.

Кроме того, организации необходимо определить:

- перечни объектов калькулирования себестоимости по каждому виду производимой продукции;
- алгоритмы учета и распределения расходов вспомогательного и обслуживающего производств;
- базу для распределения накладных расходов производственного характера;
- порядок списания расходов общехозяйственного назначения, а в случае включения их в себестоимость — базу для распределения.

Указанные моменты фиксируются в приказе по учетной политике. При этом все справочники статей затрат и перечни объектов калькулирования будут являться приложениями к этому приказу.

10.2. Налоговые ставки

Основная ставка по налогу на прибыль — 20%.

2 % в федеральный бюджет (3 % в 2017–2024 гг.); 0 % для отдельных категорий налогоплательщиков, перечень которых приведен ниже.

18 % в бюджет субъекта РФ (17 % в 2017–2024 гг.). Законодательные органы субъектов РФ могут понижать ставку налога для отдельных категорий налогоплательщиков, но не более чем до 13,5 % (12,5 % в 2017–2022 гг.).

Ставка может быть еще ниже:

- для резидентов (участников) особых экономических зон и свободных экономических зон (п. 1, п. 1.7 ст. 284 НК РФ);
- для участников региональных инвестиционных проектов (п. 3 ст. 284.1 НК РФ; п. 3 ст. 284.3 НК РФ);

— для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития или свободного порта Владивостока (п. 1.8 ст. 284 НК РФ, ст. 284.4 НК РФ).

Налоговым кодексом РФ установлены, кроме основной, еще и специальные ставки на прибыль: 30 % — прибыль по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права на которые учитываются на счетах депо, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту (п. 4.2 ст. 284 НК РФ).

20 % — в федеральный бюджет. Прибыль от осуществления деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, полученная:

— организациями, владеющими лицензиями на пользование участком недр, на котором расположено данное месторождение или предполагается осуществлять поиск, оценку и (или) разведку такого месторождения;

— операторами такого месторождения (п. 1.4, п. 6 ст. 284 НК РФ);

Прибыль контролируемых налогоплательщиками иностранных компаний (п. 1.6, п. 6 ст. 284 НК РФ).

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, за исключением доходов, к которым применяются иные налоговые ставки (пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ).

15 % — доходы в виде процентов, полученных владельцами государственных, муниципальных и иных ценных бумаг (пп. 1 п. 4 ст. 284 НК РФ).

Доходы в виде дивидендов, полученных иностранной организацией по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме (пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ).

13 % — доходы в виде дивидендов, полученные от российских и иностранных организаций российскими организациями (пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Доходы в виде дивидендов, полученные по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками (пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

10 % — доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных

средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок (пп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ).

9 % — доходы в виде процентов по некоторым муниципальным ценным бумагам (пп. 2 п. 4 ст. 284 НК РФ).

0 % в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации — по доходам сельскохозяйственных товаропроизводителей и рыбохозяйственных организаций, отвечающих требованиям ст. 346.2 НК РФ, от деятельности, связанной с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции (п. 1.3 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли, полученной ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с регулированием денежного обращения (п. 5 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли, организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность (п. 1.1 ст. 284, ст. 284.1 НК РФ);

— в отношении прибыли участников проекта «Сколково», прекративших использовать право на освобождение от обязанностей плательщика налога на прибыль (п. 5.1 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан (п. 1.9 ст. 284 НК РФ).

0 % в федеральный бюджет — по доходам в виде процентов по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам (пп. 3 п. 4 ст. 284 НК РФ);

— по доходам в виде дивидендов, полученных российскими организациями, непрерывно владеющими в течение 365 дней не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ);

— по доходам от выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций (п. 4.1 ст. 284 и ст. 284.2 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций – резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединённых решением Правительства Российской Федерации в кластер (п. 1.2 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций – участников региональных инвестиционных проектов (п. 1.5 и 1.5-1 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций – участников свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя (п. 1.7 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» (п. 1.8 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций, получивших статус резидента свободного порта Владивостока (п. 1.8 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций-участников особой экономической зоны в Магаданской области (п. 1.10 ст. 284 НК РФ);

— в отношении прибыли организаций-резидентов особой экономической зоны в Калининградской области (п. 6 ст. 288 НК РФ).

10.3. Налоговая база по налогу на прибыль

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли организации. При этом по прибыли, облагаемой по различным ставкам, налоговая база рассчитывается отдельно.

Налоговая база рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода, который соответствует одному календарному году. Иными словами, базу определяют в течение периода с 1 января по 31 декабря текущего года, затем расчет налоговой базы начинается с нуля (рис. 5).



Рис. 5. Порядок расчета налоговой базы

Если по итогам года оказалось, что расходы превысили доходы, и компания понесла убытки, то налоговая база считается равной 0. Это означает, что величина налога на прибыль не может быть отрицательной, сумма налога должна быть либо положительной, либо нулевой.

При формировании налоговой базы необходимо учитывать особенности предусмотренные Налоговым кодексом РФ, в зависимости от условий, специфики деятельности налогоплательщиков, и других факторов:

<i>Особенности определения налоговой базы по:</i>	<i>Основание</i>
Доходам, полученным от долевого участия в других организациях	ст.275 НК РФ
Деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств	ст. 275.1 НК РФ
Доверительному управлению имуществом	ст.276 НК РФ
Передаче имущества в уставный (складочный) капитал организаций (фонд, имущество фонда)	ст.277 НК РФ
Доходам, полученным участниками договора простого товарищества	ст.278 НК РФ
По уступке (переуступке) права требования	ст.279 НК РФ
Операциям с ценными бумагами	ст. 280-282 НК РФ
Осуществлении операций займа ценными бумагами	ст. 282.1 НК РФ
Доходам, полученным участниками консолидированной группы налогоплательщиков	ст. 278.1 НК РФ
Доходам, полученным участниками договора инвестиционного товарищества	ст. 278.2 НК РФ
Доходам в виде прибыли контролируемых иностранных компаний	ст. 25.15, 309.1 НК РФ

Налоговая база определяется в зависимости от выбранного метода определения доходов (расходов): методом начисления либо кассовым методом.

При методе начисления доходы (расходы) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"» и ведущие учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ, определяют дату получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу без учета указанного ограничения.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод).

Прибыль от реализации основных фондов и другого имущества. Прибыль (убыток) от реализации основных средств, их прочего выбытия, реализации иного имущества предприятия — это финансовый результат, не связанный с основными видами деятельности предприятия. Он отражает прибыли (убытки) по прочей реализации, к которой относится продажа на сторону различных видов имущества, числящегося на балансе предприятия.

Предприятие самостоятельно распоряжается своим имуществом. Оно вправе списывать, продавать, ликвидировать, передавать в уставные фонды других предприятий здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие основные фонды, материальные ценности, полученные в процессе сноса и разборки зданий, сооружений, продавать отдельные объекты, товарно-материальные ценности и другие виды имущества. Финансовый результат имеет место только при продаже перечисленных видов имущества, а также при прочем выбытии недоамортизированных объектов в некоторых

случаях. При реализации основных фондов финансовый результат определяется как разница между продажной ценой реализованных на сторону основных средств и их остаточной стоимостью с учетом понесенных расходов по реализации.

Под иным имуществом предприятия понимаются сырье, материалы, топливо, запчасти, нематериальные активы (патенты, лицензии, торговые марки, программные продукты для ЭВМ и т. д.), валютные ценности (иностранный валюта, ценные бумаги в иностранной валюте, драгоценные металлы и природные драгоценные камни, за исключением ювелирных и бытовых изделий и лома таких изделий), ценные бумаги. Разница между продажной ценой этих видов имущества предприятия и их балансовой стоимостью (с учетом понесенных в связи с этим расходов) составляет финансовый результат, влияющий на сумму балансовой прибыли.

При определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогообложения учитывается разница (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества с учетом их переоценки, производимой на основании постановлений.

10.4. Особые условия расчёта налога для отдельных видов деятельности

Налоговым кодексом РФ установлены особенности определения доходов и расходов некоторых организаций, которые зависят от осуществляемого этими организациями вида деятельности. Таким образом, в главе 25 НК РФ рассматриваются не только общие подходы к формированию налоговой базы, исчислению и уплате налога на прибыль, но и особенности налогообложения прибыли, связанные со спецификой некоторых отраслей или групп предприятий:

- банки (ст. ст. 290, 291, 292 НК РФ);
- страховые организации (страховщики) (ст. ст. 293, 294, 294.1 НК РФ);
- негосударственные пенсионные фонды (ст. ст. 295, 296 НК РФ);
- участники рынка ценных бумаг (ст. 298, 299 НК РФ);
- клиринговые организации (ст. 299.1, 299.2 НК РФ);
- особенности по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (ст. ст. 301–305 и 326–327 НК РФ);

— особенности при исполнении договора доверительного управления имуществом, договора простого товарищества (ст. ст. 276, 278 и 332 НК РФ);

— особенности налогообложения иностранных организаций (ст. ст. 307–310 НК РФ).

Прибыль (убытки) от реализации ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов. Прибыль или убыток от реализации ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов определяется как разница между ценами их реализации и приобретения с учетом оплаты услуг по их приобретению и реализации

Ценными бумагами являются акции, векселя, закладные, инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда, коносаменты, облигации, чеки и иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке (ст. 142 ГК РФ).

Организации могут осуществлять сделку купли-продажи ценных бумаг как напрямую, так и через посредника. В последнем случае, как правило, заключаются договоры доверительного управления, на брокерское обслуживание, поручения, комиссии, агентский договор.

Финансовый консультант на рынке ценных бумаг — юридическое лицо, имеющее лицензию на осуществление брокерской и (или) дилерской деятельности на рынке ценных бумаг, оказывающее эмитенту услуги по подготовке проспекта ценных бумаг (ст. 2 Закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»).

Брокером не может быть индивидуальный предприниматель или физическое лицо.

По отношению к клиенту — юридическому лицу брокер является посредником, а поэтому налогообложение таких операций осуществляется в том же порядке, что и посреднические сделки (письмо Минфина РФ от 22 января 2015 г. № 03-11-06/2/1645).

При заключении договора на брокерское обслуживание с компаниями, брокеры не выполняют функции налогового агента (в отличие от договоров с физическими лицами и ИП).

Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами. Для компаний, применяющих ОСН, особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами установлены ст. 280 НК РФ.

Доходы компании от операций по реализации или от иного выбытия ценных бумаг определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также (п. 2 ст. 280 НК РФ):

— суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной компанией покупателем;

— суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной компанией эмитентом (векселедателем).

Сами операции по приобретению ценных бумаг не влияют на расчет налога на прибыль до момента их выбытия, погашения либо получения по ним дохода (пп. 7 п. 7 ст. 272 НК РФ). Таким образом, налоговая база по операциям с ценными бумагами в целях налогообложения прибыли определяется при их реализации (погашении) или ином выбытии. При этом стоимость приобретения ценных бумаг должна быть отражена в регистрах налогового учета (ст. 313 НК РФ).

Аналогичный порядок действует в части единого налога при УСН (с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на расходы») и ЕНВД до момента их выбытия ценных бумаг (пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, пп. 1,2,7 ст. 346.26 НК РФ).

Расходы компании, применяющей ОСН, при реализации или ином выбытии (в том числе при погашении или частичном погашении номинальной стоимости) ценных бумаг определяются в порядке, установленном п. 3 ст. 280 НК РФ, т. е. исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию, размера скидок с расчетной стоимости инвестиционных паев, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной компанией продавцу ценной бумаги.

К сопутствующим расходам можно, например, отнести, консультационные, информационные, юридические услуги, а также вознаграждение брокеру.

Момент признания такого расхода зависит от метода учета доходов и расходов, который использует организация при расчете налога на прибыль: метода начисления или кассового метода (абз. 2 ст. 329 НК РФ).

При методе начисления — расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, нужно признавать по мере (на дату) реализации (выбытия) ценных бумаг (пп. 7 п. 7 ст. 272 НК РФ).

При кассовом методе — расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, нужно признавать:

- по мере реализации (выбытия) ценных бумаг;
- с учетом оплаты расходов, понесенных в связи с приобретением ценных бумаг (пп. 2 и 3 ст. 273 НК РФ).

Для обращающихся на рынке ценных бумаг (т. е. соответствующих условиям п. 9 ст. 280 НК РФ) установлены свои особенности формирования налоговой базы.

При реализации или ином выбытии ценных бумаг компания вправе воспользоваться любым методом списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг (п. 23 ст. 280 НК РФ):

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости единицы.

Избранный способ списания стоимости выбывших ценных бумаг компания должна закрепить в учетной политике.

Компании, применяющие УСН, при реализации ценных бумаг учитывают в составе доходов фактически поступившие в их оплату денежные средства (иное имущество, имущественные права, результаты работ, оказание услуг). Для них особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами, предусмотренные ст. 280 НК РФ, не применяются (письмо Минфина РФ от 11 ноября 2013 г. № 03-11-06/2/47957).

Упрощенцы (с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на расходы») признают в расходах лишь те затраты, которые приведены в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Несмотря на то что расходы на приобретение ценных бумаг там не значатся, контролирующие органы допускают учет в расходах на УСН стоимость ценных бумаг, приобретенных для последующей реализации.

То есть для учета стоимости ценных бумаг в расходах необходимо, чтобы они изначально приобретались для последующей реализации (тогда ценные бумаги рассматриваются как товар).

Учет убытка, полученного по операциям с ценными бумагами. Организация может получить убыток по операциям с ценными бумагами. Порядок учета убытка от операций с ценными бумагами установлен п. 24 и п. 25 ст. 280 НК РФ.

При учете убытка компания должна учитывать следующие особенности:

- при расчете налоговой базы с обращающимися ценными бумагами компания не вправе учитывать убытки от операций с необрачающимися ценными бумагами (абз. 2 п. 21 ст. 280 НК РФ);

— убытки, определенные в соответствии со ст. 274 НК РФ с учетом всех доходов и расходов (в том числе по обращающимся ценным бумагам), формирующих общую налоговую базу, могут быть направлены на уменьшение налоговой базы (прибыли) по операциям с необразающимися ценными бумагами (п. 24 ст. 280 НК РФ);

— при получении убытка от операций с обращающимися ценными бумагами организация вправе погасить его за счет прибыли от иной своей деятельности (п. 21 ст. 280 НК РФ).

Убыток по необразающимся ценным бумагам не уменьшает прибыль от иной деятельности (п. 2 ст. 274, пп. 21, 22 ст. 280 НК РФ);

— убыток в виде фактически понесенных затрат на приобретение эмиссионных ценных бумаг (акций и облигаций), компания-эмитент которых была ликвидирована, компания вправе учитывать в полном объеме на дату ликвидации эмитента в соответствующей налоговой базе в зависимости от категории таких ценных бумаг (обращающиеся или необразающиеся).

Налоговые ставки по операциям с ценными бумагами. Доходы от реализации и иного выбытия ценных бумаг облагаются по ставке 20 %. К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются ставки 15 %, 9 % и 0 %, установленные п. 4 ст. 284 НК РФ:

а) в размере 15 % — по доходу в виде процентов в отношении государственных ценных бумаг государств — участников Союзного государства, субъектов РФ и муниципальных ценных бумаг, облигаций с ипотечным покрытием, эмитированных после 1 января 2007 г., а также российских организаций, номинированные в рублях и эмитированные в период с 01.01.2017 г. по 31.12.2021 г. включительно;

б) в размере 9 % — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 01.01.2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 г.;

в) в размере 0 % — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г.

НДС при реализации ценных бумаг. Реализация ценных бумаг освобождена от НДС (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). В том случае, если компания, наряду с ценными бумагами, осуществляет другие опера-

ции, которые облагаются НДС, то компания должна вести отдельный учет (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ).

Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей. Соглашение об устранении кого-либо из товарищей от участия в прибыли ничтожно.

Более подробно с порядком гражданско-правового регулирования договора о совместной деятельности можно ознакомиться, обратившись к тексту главы 55 «Простое товарищество» ГК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 1043 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц.

Распределение прибыли (убытка). По окончании отчетного периода полученный финансовый результат — нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором. Если же специальное положения по распределению прибыли в договоре отсутствует, то используется общее правило: распределение пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело. При этом по отдельному балансу на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли. Если же за отчетный период получен убыток, то по отдельному балансу отражается дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению (п. 19 ПБУ 20/03).

Пример 1. Используем данные примера 3. Полученную прибыль за I полугодие уполномоченный участник на ведение общих дел товарищества (вторая организация) распределяет пропорционально вкладам товарищей.

В общей собственности товарищества доля первой организации равна 60 % (240 000 руб. : (240 000 руб. + 160 000 руб.) x 100 %), доля второй организации – 40 % (160 000 руб. : (240 000 руб. + 160 000 руб.) x 100 %).

Исходя из величины полученной прибыли 265 000 руб. первой организации причитается 159 000 руб. (265 000 руб. x 60%), второй – 106 000 руб. (265 000 руб. x 40 %). При начислении вторым участни-

ком товарищества прибыли в отдельном балансе простого товарищества осуществляются следующие записи:

Дебет 84 Кредит 75-2 «Расчет с первой организацией»

— 159 000 руб. — отражена часть прибыли, причитающаяся первой организации;

Дебет 84 Кредит 75-2 «Расчет со второй организацией»

— 106 000 руб. — отражена часть прибыли, причитающаяся второму участнику товарищества;

Дебет 75-2 Кредит 51

— 265 000 руб. (159 000 + 106 000) — перечислена прибыль первому и второму участникам товарищества.

При формировании финансового результата каждая организация — товарищ включает в состав операционных доходов прибыль по совместной деятельности, подлежащую получению.

Для учета обобщения информации о прибыли, убытках и иных результатах по договору простого товарищества Инструкцией по использованию плана счетов используется субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Пример 2. Используем данные примера 1.

Подлежащая получению прибыль от деятельности простого товарищества — 159 000 руб. в бухгалтерском учёте первой организации отразится следующей проводкой:

Дебет 76-3 Кредит 91-1

— 159 000 руб. — отражена подлежащая получению прибыль от деятельности простого товарищества.

При её же получении производится следующая запись:

Дебет 51 Кредит 76-3

— 159 000 руб. — получена прибыль по договору простого товарищества.

Аналогичные записи производятся и у второго участника договора (причитающаяся же ему величина прибыли 106 000 руб.).

Если же в результате совместной деятельности получен убыток, то он подлежит распределению между товарищами. Причитающуюся каждому их них часть включается в состав операционных расходов (п. 14 ПБУ 20/03). Порядок покрытия убытков определяется соглашением. Если же в договоре он не установлен, то каждый товарищ несет убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело.

Особенности исчисления налога на прибыль иностранными компаниями в России. Возможны две ситуации, в которых иностран-

ная организация становится плательщиком по налогу на прибыль в России. Во-первых, зарубежная компания в результате своей деятельности на территории нашей страны приобретает статус постоянного представительства иностранной организации, в соответствии с определением этого термина, данным в ст. 306 Налогового кодекса РФ. Объект налогообложения в таком случае — доходы, полученные через это постоянное представительство, уменьшенные на величину произведенных постоянным представительством расходов (п. 2 ст. 247 НК РФ).

Во-вторых, деятельность компании не приводит к образованию статуса постоянного представительства иностранной организации, но компания тем не менее получает доходы от источников в России. Либо компания имеет постоянное представительство, но также получает доходы от других источников в России, помимо своего постоянного представительства. В этом случае полученные доходы будут для иностранной организации объектом обложения по налогу на прибыль.

Обратим внимание на то, что ни в том, ни в другом случае иностранная компания не будет юридическим лицом в соответствии с общегражданским российским законодательством. Дело в том, что зарубежные компании могут «существовать» в России в двух формах: как филиал иностранной компании или как представительство иностранной компании. Но ни первая, ни вторая формы не являются юридическим лицом в соответствии с ГК РФ. Следовательно, в вопросах налога на прибыль иностранным компаниям в России следует руководствоваться: 1) положениями международных соглашений страны происхождения такой организации с Россией; 2) статьями НК РФ, отдельно устанавливающими правила исчисления налога на прибыль для иностранных организаций (ст. ст. 306–312 НК РФ). Причем положения международных договоров имеют приоритет (ст. 7 НК РФ).

Постоянное представительство. Если деятельность иностранной компании на территории России приводит к образованию постоянного представительства, то она обязана самостоятельно исчислять и уплачивать налог на прибыль в России, а также представлять отчетность (п. 8 ст. 307 НК РФ).

Под **постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации** понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (в том числе строительная площадка) (п. 2 ст. 306 НК РФ). Это широкое определение. Но закон устанавливает несколько ограничивающих критериев, при условии соблюдения которых подразделение ино-

странной организации приобретает налоговый статус постоянного представительства.

Предпринимательская деятельность должна быть регулярной. Критерий регулярности нигде в налоговом законодательстве не расшифрован, что позволяет предприятиям трактовать его по-разному. Предприятие может считать свою деятельность регулярной, если, например, в течение налогового периода эта организация совершила в России несколько однородных по содержанию сделок. Такой подход был применен Министерством финансов (письмо Минфина России от 19 августа 2005 г. № 03-08-05). Не стоит упускать из вида указание в законе на предпринимательский характер деятельности, т. е. ее направленность на систематическое получение прибыли и связь с риском (абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ). Кроме того, виды деятельности, которые ведут к образованию постоянного представительства, перечислены в НК РФ. Это деятельность, связанная с:

— пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

— проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

— продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации складов, собственных или арендуемых подразделением иностранной организации;

— осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера, предусмотренной в п. 4 ст. 306 Налогового кодекса РФ.

Очевидно, что в этот перечень попадают практически любые виды предпринимательской активности иностранной компании в России, кроме так называемой деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Уточним, что скрывается за этим понятием. Согласно п. 4 ст. 306 Налогового кодекса РФ это:

1) использование сооружений исключительно для хранения, демонстрации и (или) поставки товаров до начала такой поставки;

2) содержание запаса товара для их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала поставки для продажи.

Пример 1.

Иностранная компания – разработчик программного обеспечения имеет свое представительство в г. Москве. Представительство проводит демонстрации компьютерных программ и принимает заказы

на их поставку. Для этого арендуется офис и склад, которые используются исключительно для хранения образцов продукции и демонстрационного оборудования. Договоры на поставку заключает с покупателями головной офис. В данном случае деятельность отделения носит вспомогательный характер и не приводит к образованию постоянного представительства;

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров, реализуемых иностранной компанией, при условии, что такая деятельность не является основной.

Пример 2.

В России открывается отделение немецкого банка. При этом в нашей стране оно представляет его интересы перед российскими правительственными учреждениями, собирает информацию о финансовых рынках в России, организует переговоры и встречи с представителями головного офиса банка в Германии. Эта деятельность является подготовительной с точки зрения норм Налогового кодекса, поэтому она не приводит к образованию постоянного представительства немецкого банка в Российской Федерации (письмо Минфина России от 20 ноября 2006 г. № 03-08-05);

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени иностранной организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями этой организации.

Виды деятельности, не приводящие к образованию постоянного представительства. Не приводит к образованию постоянного представительства сам по себе факт владения иностранной компанией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ (п. 5 ст. 306 НК РФ). То же самое относится к деятельности иностранной организации в рамках договора простого товарищества (или иного договора о совместной деятельности) на территории России: статуса постоянного представительства такая деятельность не «приносит», если организация не осуществляет какую-либо другую предпринимательскую деятельность (п. 6 ст. 306 НК РФ). Доходы в виде распределения прибыли по таким договорам облагаются у источника выплаты (письмо Минфина России от 6 мая 2005 г. № 03-08-02, письмо УМНС России по г. Москве от 30 декабря 2003 г. № 26-12/75529).

Иногда иностранная организация оказывает услуги по предоставлению персонала на территории Российской Федерации. Для того чтобы указанная деятельность не приводила к образованию постоянного представительства, должны быть соблюдены следующие условия (п. 7 ст. 306 НК РФ, п. 2.4.2 Методических рекомендаций).

Персонал должен действовать исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен (при этом официально сотрудники остаются в штате иностранной организации).

Иностранная организация не принимает на себя обязательства по оказанию иных услуг, помимо направления в Россию специалистов определенной квалификации.

Иностранная организация не несет ответственность за своевременность и качество работы, выполняемой специалистами.

Документами, подтверждающими факт оказания услуг, являются акты (или иные документы) о предоставлении персонала (но не акты об оказании иных услуг); выставленные и оплаченные на соответствующие суммы счета, предусматривающие компенсацию расходов иностранной организации, связанных с деятельностью предоставленных специалистов (расходов по их заработной плате, по найму жилых помещений, командировочных и т. п. расходов).

Платежи в пользу иностранной организации за услуги по предоставлению персонала включают в себя:

- заработную плату сотрудников (устанавливается по заранее определяемой твердой ставке и зависит только от фактически отработанного персоналом времени);
- компенсационные выплаты (например, по найму жилого помещения, командировочным расходам и др.);
- вознаграждение за оказанные услуги.

Однако в некоторых случаях постоянное представительство все же образуется в результате услуги «аутстаффинг», оказываемой зарубежной компанией.

Особенности расчета налога на прибыль постоянным представительством. Иностранные организации, ведущие свою деятельность в России через постоянное представительство, должны исчислять налог на прибыль с учетом особенностей, предусмотренных ст. 307 НК РФ. Если отдельные вопросы, которые касаются деятельности конкретной компании, не оговорены в этой статье, то следует применять общие положения главы 25 НК РФ.

Объектом налогообложения для иностранной организации, имеющей постоянное представительство в России, является прибыль,

которую она получила через указанное представительство (ст. 247 НК РФ). При этом под прибылью представительства понимается разница между доходами этого представительства и его расходами (п. 2 ст. 247, п. 1 ст. 307 НК РФ). Например, доход, полученный иностранной организацией в результате ее деятельности на территории РФ через постоянное представительство, следует уменьшать на величину произведенных этим постоянным представительством расходов. Из дохода иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в России следует вычитать расходы, связанные с получением таких доходов. Это относится, например, к ситуации, когда постоянное представительство иностранной организации сдает в аренду свое имущество. Кроме того, у постоянного представительства могут быть доходы, возникающие, но не связанные с его деятельностью как таковой, то есть доходы от источников в РФ (п. 1 ст. 309 НК РФ).

По мнению ФНС, при определении доходов постоянному представительству иностранной компании следует обратить внимание на следующие моменты:

1. Доходы относятся к постоянному представительству, только если они получены от использования активов этого представительства или от его деятельности (абз. 3 п. 4.1.2 приказа МНС России от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150).

2. При определении дохода не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с деятельностью постоянного представительства (абз. 4 п. 3.2 приказа МНС России от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150).

3. Доходы, которые невозможно прямо отнести к деятельности постоянного представительства, учитываются в той доле и по тем правилам, которые установила головная иностранная организация.

10.5. Налоговый период. Отчетный период

Налоговый период — это период, по окончании которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется сумма налога к уплате (ст. 285 НК РФ).

По налогу на прибыль организаций налоговым периодом признается календарный год.

Отчетный период: квартал; полугодие; 9 месяцев.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. (ст. 286 НК РФ).

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Уплата налога по истечении налогового периода не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

В основном все налогоплательщики налога на прибыль уплачивают авансовые платежи ежемесячно (п. 2 ст. 286 НК РФ).

Организации, которые уплачивают авансовые платежи только поквартально (4 раза в год) указаны в п. 3 ст. 286 НК РФ.

Порядок расчета ежеквартальных авансовых платежей. Сумма квартального авансового платежа, которую организация должна уплатить в бюджет за отчетный период, например, по итогам полугодия:

$$\text{АК к доплате} = \text{АК отчетный} - \text{АК предыдущий}$$

где:	
АК к доплате	это сумма квартального авансового платежа, подлежащая уплате (доплате) в бюджет по итогам отчетного периода
АК отчетный	это сумма квартального авансового платежа, исчисленного по итогам отчетного периода
АК предыдущий	это сумма квартального авансового платежа, уплаченная по итогам предыдущего отчетного периода (в текущем налоговом периоде)

Например: Налоговая база за полугодие составила 85 000 руб. Согласно первой формуле рассчитаем размер налога = 85 000 x 20% = 17 000 руб.

В первом квартале сумма исчисленного налога составила 15 000 тыс. руб.

Следовательно, согласно второй формуле рассчитаем итоговый квартальный аванс, подлежащий к уплате по итогам полугодия

$$17\,000 - 15\,000 = 2\,000 \text{ руб.}$$

Порядок расчета ежемесячных авансовых платежей. Платежи по налогу на прибыль в течение отчетных периодов налогоплательщики производят авансом — равномерными платежами каждый месяц. Суммы таких ежемесячных авансовых платежей, которые должны быть уплачены в следующем отчетном периоде, рассчитываются налогоплательщиком исходя из суммы авансового платежа, исчисленной за предыдущий отчетный период.

Пример 1, из декларации за 1 квартал:

Сумма ежемесячных авансовых платежей во втором квартале равна налогу от прибыли, полученной в первом квартале.

Показатель строки 290 делится на три, в результате получается сумма ежемесячных авансовых платежей за апрель, май и июнь.

Показатель строки 290 декларации по налогу на прибыль равен сумме показателей строк 120, 130, 140 — Федеральный бюджет, 220, 230, 240 — Бюджет субъекта подраздела 1.2 Раздела 1 Декларации по налогу на прибыль (п. 5.11. Раздела V. Порядка заполнения Листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» Декларации приказа от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка её заполнения»).

Пример 2, из декларации за полугодие:

Авансовый платеж по итогам полугодия равен сумме исчисленного налога на прибыль, полученного за полугодие, за минусом суммы исчисленного налога на прибыль за первый квартал.

Показатель строки 290 делится на три, в результате получается сумма ежемесячных авансовых платежей за июль, август и сентябрь. Показатель строки 290 декларации по налогу на прибыль равен сумме показателей строк 120, 130, 140 — Федеральный бюджет, 220, 230, 240 — Бюджет субъекта подраздела 1.2 Раздела 1 Декларации по налогу на прибыль (п. 5.11. Раздела V. Порядка заполнения Листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» Декларации приказа от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка её заполнения»).

Если при расчете ежемесячных авансовых платежей разница отрицательна или равна нулю, то ежемесячные авансовые платежи не уплачиваются.

Ежемесячные авансовые платежи на I квартал года равны ежемесячным авансовым платежам, рассчитанным на IV квартал преды-

дущего налогового периода, которые в свою очередь определяются по итогам девяти месяцев.

Вновь созданные организации уплачивают не ежемесячные, а квартальные авансовые платежи до тех пор, пока не закончится полный квартал с даты их госрегистрации. Затем налогоплательщик должен посмотреть, чему равна выручка от реализации (без НДС). Если она не превышает 1 млн рублей в месяц или 3 млн рублей в квартал, компания может продолжать уплачивать только квартальные авансовые платежи. В случае превышения лимита предприятие со следующего месяца переходит на уплату ежемесячных авансовых платежей.

Определение ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли.

Данный способ организация может применять добровольно (п. 2 ст. 286 НК РФ). Для этого нужно уведомить налоговую инспекцию не позднее 31 декабря о том, что в течение будущего года предприятие переходит на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. При этом способом отчетными периодами являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Авансовый платеж за январь равен налогу от прибыли, фактически полученной в январе.

Авансовый платеж за январь–февраль равен налогу от прибыли, фактически полученной в январе и феврале за минусом авансового платежа за январь.

Авансовый платеж за январь–март равен налогу от прибыли, фактически полученной в январе–марте за вычетом авансовых платежей за январь и февраль. И так далее вплоть до декабря.

Организации, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, представляют налоговые декларации по налогу на прибыль 12 раз в год.

10.6. Перенос убытков на будущее

Организации, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить положительную налоговую базу текущего периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (ст. 283 НК РФ).

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он

уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. налоговая база по налогу за соответствующий период может быть уменьшена на убытки предыдущих периодов не более чем на 50 %.

Пример. Организация ООО «Альфа» получила убытки в течение двух лет подряд:

— по итогам 2009 года — 180 000 руб.;

— по итогам 2010 года — 300 000 руб.

По итогам 2011 г. Общество получило прибыль – 200 000 руб.

Налогоплательщик вправе при соблюдении условий ст. 283 НК РФ перенести убытки, уменьшив тем самым налоговую базу, но не превысив её.

Таким образом, на 2011 г. организация сможет перенести убыток 2009 г. в сумме 180 000 руб. и часть убытка 2010 г. в сумме 20 000 руб.

В налоговой декларации в Листе 02:

<i>Показатель налоговой декларации</i>	<i>Код строки</i>	<i>Сумма (руб.)</i>
Налоговая база	100	200 000
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (стр. 150 Приложения 4 к Листу 02)	110	200 000
Налоговая база для исчисления налога (стр. 100 - стр. 110)	120	0

Таким образом, с учетом перенесенных убытков налоговая база равна нулю (200 000–180 000–20 000 руб.).

Оставшаяся часть суммы убытка за 2010 г. в размере 280 000 руб. (300 000 – 20 000) может быть учтена в последующих периодах.

10.7. Налоговая декларация.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей

Налоговая декларация предоставляется (ст. 289 НК РФ):

— не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

— не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций заполняется и подается в налоговые органы по форме, утвержденной приказом ФНС России от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@.

Декларацию необходимо представлять в налоговую инспекцию по месту нахождения организации, по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей

<i>Наименования платежей</i>	<i>Сроки уплаты</i>
Налог, уплачиваемый по итогам налогового периода	Не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Авансовые платежи по итогам отчетного периода: уплачиваемые ежемесячно по фактически полученной прибыли уплачиваемые ежеквартально	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, за который исчисляется сумма авансового платежа. Не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.
Ежемесячные авансовые платежи	Ежемесячно не позднее 28-го числа текущего месяца
Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащих налогообложению у получателя дохода	В течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход

10.8. Налоговый учет

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Система налогового учета организуется налогоплательщиками самостоятельно.

Определение и цель налогового учета содержатся в ст. 313 НК РФ:

1) налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом;

2) цель налогового учета:

— формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций,

осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;

— обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы

Аналитические регистры налогового учета — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период.

Понятие налогового учета появилось с введением в НК РФ главы 25 «Налог на прибыль организаций», которая применяется с 2002 г.

Статьей 313 НК РФ установлено, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. До 2002 г. налоговая база по налогу на прибыль исчислялась по данным бухгалтерского учета.

Налоговый учет организован на следующих базовых принципах:

- независимость данных налогового учета от данных бухгалтерского учета;
- сопоставимость данных налогового учета с данными бухгалтерского учета;
- совпадение суммовых и количественных оценок доходов и расходов, активов и обязательств по данным налогового и бухгалтерского учета, при отсутствии объективных причин их расхождения.

Для выполнения функций и задач, стоящих перед налоговым учетом, налоговым законодательством определены специальные приемы и способы, образующие методологию налогового учета.

К методам ведения налогового учета следует отнести:

- введение специальных показателей налогового учета, рассчитываемых на базе данных бухгалтерского учета;
- определение способов ведения налогового учета;
- установление методики формирования налоговых показателей;
- разработку специальных форм регистров налогового учета и других форм налогового учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения

норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Содержание данных налогового учета представляет собой налоговую тайну, которую обязаны хранить лица, получившие к ней доступ. За разглашение тайны они несут ответственность в порядке, установленном НК РФ.

Организация налогового учета. Статьей 313 НК РФ налогоплательщику предоставляется право самостоятельно организовать налоговый учет. Однако при организации налогового учета налогоплательщику необходимо исходить из сформулированных определения и цели налогового учета. Иными словами, налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы по его данным:

а) налогоплательщик смог сформировать налоговую базу по налогу на прибыль за отчетный (налоговый) период исключительно по правилам, установленным главой 25 НК РФ, и перенести необходимые показатели в налоговую декларацию для исчисления налога на прибыль за соответствующий период;

б) налоговые органы смогли проконтролировать:

— правильность определения налогоплательщиком налоговой базы и, соответственно, исчисления суммы налога за отчетный (налоговый) период;

— своевременность уплаты исчисленного налога.

Порядок ведения налогового учета налогоплательщик устанавливает в налоговой учетной политике. В учетной политике закрепляется форма ведения налогового учета:

1) по данным регистров бухгалтерского учета;

2) (или) по данным регистров бухгалтерского учета и регистров налогового учета по операциям (показателям), в отношении которых главой 25 НК РФ установлен особый порядок включения в налоговую базу по налогу на прибыль (отличный от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета);

3) (или) по данным регистров бухгалтерского учета, дополненным (доработанным) показателями (данными), необходимыми для формирования налоговой базы по налогу на прибыль;

4) (или) по данным регистров налогового учета.

Если налогоплательщик выбирает первый вариант, то в налоговой учетной политике он должен привести перечень бухгалтерских регистров, которые используются для формирования налоговой базы

по налогу на прибыль и исчисления налога (авансовых платежей по налогу). При этом формы указанных бухгалтерских регистров должны быть утверждены в составе бухгалтерской учетной политики в соответствии с требованиями ст. 10 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и п. 4 ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н). Соответственно, в налоговой учетной политике необходимо сделать ссылку на бухгалтерскую учетную политику.

Методология налогового учета раскрывается в учетной политике для целей налогообложения. Под *учетной политикой организации* для целей налогообложения следует понимать принятую совокупность методических и организационно-технических способов ведения налогового учета имущества, хозяйственных операций, доходов и расходов в целях формирования достоверной информации о налоговых обязательствах и налоговой декларации. Принятая учетная политика утверждается соответствующим распоряжением руководителя организации. В приложении к приказу по учетной политике должны быть приведены формы регистров бухгалтерского учета, адаптированных для налогового учета, формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов.

Изменения в учетную политику могут вноситься в случае изменения налогового законодательства, изменения способов налогового учета, осуществления налогоплательщиком новых видов деятельности. Принятой в организации учетной политикой должны руководствоваться все ее подразделения.

Налоговым кодексом РФ определены способы ведения налогового учета по следующим элементам учетной политики:

- классификация доходов и расходов (ст. ст. 248, 252);
- порядок признания доходов и расходов (ст. ст. 271, 272, 273);
- момент определения налоговой базы по НДС (ст. 167);
- метод оценки списания материалов и товаров (п. 8 ст. 254);
- метод оценки остатков незавершенного производства (ст. 319);
- метод начисления амортизации, применение специальных коэффициентов амортизации (ст. 259);
- порядок формирования резервов (ст. ст. 266, 267, 324, 324.1);
- порядок переноса убытка на будущее (ст. 283);
- периодичность уплаты в бюджет налога на прибыль (ст. 287).

Подтверждением данных налогового учета служат документы, определенные ст. 313 НК РФ. В состав этих документов входят первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета, а также расчет налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм, которые разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. Таким образом, аналитические регистры налогового учета могут представлять собой разработанные таблицы, ведомости, журналы, книги. В них группируются данные первичных учетных документов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций без отражения на счетах бухгалтерского учета.

Аналитические регистры налогового учета — аналитические документы, в которые заносится информация, необходимая для исчисления налога на прибыль. На основании этой информации, систематизированной и обобщенной в регистрах, составляют расчет налоговой базы.

Таким образом, в регистрах налогового учета отражаются данные из первичных документов или регистров бухгалтерского учета.

Единой утвержденной формы регистров налогового учета не существует, поэтому каждый налогоплательщик разрабатывает их самостоятельно и утверждает в учетной политике для целей налогообложения прибыли.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Обычно при утверждении форм регистров налогового учета налогоплательщики пользуются рекомендациями, разработанными ФНС РФ, которые называются «Система налогового учета, рекомендуемая ФНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ».

Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Особенности плана счетов налогового учета по сравнению с планом счетов бухгалтерского учета состоят в следующем:

— все счета налогового учета являются забалансовыми, то есть в налоговом учете могут быть проводки без корреспонденции счетов, хотя в большинстве случаев все же используется корреспонденция;

— в плане счетов налогового учета практически все счета расчетов (с поставщиками, покупателями и т. д.) заменяет счет ПВ «Поступление и выбытие имущества, работ, услуг, прав»;

— отсутствуют счета учета объектов, которые в любом случае не влияют на налог на прибыль (например, отсутствует счет учета уставного капитала, нераспределенной прибыли и т. п.), или предполагается, что соответствующие активы или обязательства имеют ту же оценку, что и в бухгалтерском учете (например, денежные средства);

— практически все счета налогового учета затрат на производство имеют по 3 субсчета — для учета прямых и косвенных расходов;

— к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыто необходимое для налогового учета количество субсчетов.

Хозяйственные операции отражаются параллельно в бухгалтерском и налоговом учете. Но конфигурация максимально избавляет пользователя от необходимости отдельно описывать операцию для налогового учета.

Способом отображения хозяйственных событий в налоговом учете является запись налоговых проводок. Налоговые проводки аналогичны бухгалтерским проводкам и доступны к просмотру через журнал проводок налогового учета, который устроен аналогично журналу проводок бухгалтерского учета. Принципиальное отличие налоговой проводки от бухгалтерской заключается в том, что в записи налоговой проводки не требуется соблюдать правило двойной записи.

Содержание данных налогового учета, в том числе первичных документов, является налоговой тайной (абз. 11 ст. 313 НК РФ). Налогоплательщик вправе требовать соблюдения налоговой тайны (пп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ), а налоговые органы обязаны ее соблюдать (пп. 8 п. 1 ст. 32 НК РФ). В связи с этим налоговые органы не вправе использовать или передавать другому лицу сведения о налогоплательщике, составляющие его производственную или коммерческую тайну (ст. 102 НК РФ).

За разглашение коммерческой тайны должностное лицо может быть привлечено к уголовной или административной ответственности (ст. 183 УК РФ, ст. 13.14 КоАП РФ).

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. К какому виду налогов относится налог на прибыль?
2. Как определяется налоговая база по налогу на прибыль?
3. Что означает термин «реализационные доходы»?
4. Что означает термин «внереализационные доходы»?
5. Что означает термин «реализационные расходы»?
6. Что означает термин «внереализационные расходы»?
7. Какое значение при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль имеют убытки прошлых периодов?
8. Входят ли суммы НДС в расчёт налога на прибыль?
9. Опишите порядок применения ставок налога на прибыль.
10. Какие организации подвергаются особым условиям расчёта налога для отдельных видов деятельности?
11. Что понимают под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации?
12. Какой существует налоговый период по налогу на прибыль?
13. Что означает «перенос убытков на будущее»?
14. Укажите порядок и сроки уплаты налога (авансовых платежей) на прибыль.
15. Перечислите базовые принципы организации налогового учета.
16. По каким элементам учетной политики Налоговым кодексом РФ определены способы ведения налогового учета?

ГЛАВА 11

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

Учебные вопросы:

11.1. Налог на имущество организаций.

11.2. Транспортный налог.

11.3. Налог на игорный бизнес.

Региональные налоги и сборы — это налоги, которые вводятся законами субъектов РФ в соответствии с НК РФ и обязательны к уплате в пределах этих субъектов РФ. НК РФ при этом содержит общие для всей страны ограничения и требования по ставкам, льготам и срокам уплаты.

Региональные налоги — это сборы и налоговые отчисления, которые пополняют региональный бюджет. В зависимости от того, в казну какого уровня зачисляются средства, все налоговые сборы разделены на три группы: местные, региональные и федеральные.

Ключевым признаком, который характеризует данную группу налогообложения, является уровень бюджета. Иными словами, к региональным налогам и сборам относятся все бюджетные платежи, которые зачисляются напрямую в казну субъекта РФ (области, автономного округа, города федерального значения).

Иными словами, региональные налоги и сборы являются основной доходной частью бюджета региона. Данные поступления перенаправляются на реализацию социально-значимых программ и мероприятий. Также некоторая часть от поступивших средств может быть перенаправлена в казну муниципального образования в виде субсидий, субвенций и прочих трансфертов.

Важно отметить, что все региональные налоги устанавливаются на федеральном уровне, а особенности их применения детализируются законодателями субъекта РФ. Поясним подробнее. Налоговые обязательства всех уровней закреплены в НК РФ, т. е. общие правила применения налогообложения обозначены на федеральном уровне.

Например, максимальные ставки, порядок исчисления, правила применения вычетов и льгот утверждает Правительство РФ. Категории налогоплательщиков, привилегии и льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются на уровне конкретного субъекта России. Например, правительство области может ввести дополнительные льготы по отдельным сборам, ввести освобождения от уплаты для некоторых категорий налогоплательщиков, снизить или увеличить налоговую ставку в несколько раз. Как отмечено выше, к региональным налогам относятся обязательства, зачисляемые напрямую в бюджет субъекта России. К таким обязательствам относят всего три сбора: за имущество, транспорт и игорный бизнес.

Ключевые правила применения этих региональных налогов в РФ устанавливаются депутатами субъектов. Следовательно, нормы, определенные для одного региона, могут отличаться от правил, закрепленных для другого региона.

11.1. Налог на имущество организаций

Порядок исчисления налога на имущество организаций установлен главой 30 НК РФ. Налог на имущество организаций является региональным налогом. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога законами субъектов РФ в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения налогоплательщиками.

Налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ.

Объектами налогообложения признаются:

— недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Согласно главе 30 НК РФ иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в РФ для ведения бухгалтерского учета;

— недвижимое имущество, находящееся на территории РФ и принадлежащее организациям на праве собственности или праве хозяйственного ведения.

Не признаются объектами налогообложения:

— движимое имущество организаций;

— земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

— имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством РФ предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ;

— объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов РФ федерального значения;

— ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;

— ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;

— космические объекты;

— суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

— суда, зарегистрированные в Российском открытом реестре судов лицами, получившими статус участника специального административного района на территориях Калининградской области и Приморского края;

— воздушные суда, зарегистрированные в Государственном реестре гражданских воздушных судов лицами, получившими статус участника специального административного района на территориях Калининградской области и Приморского края.

Налоговая база (ст. 375 НК РФ) определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено указанной статьей НК РФ.

Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода.

Порядок определения налоговой базы. При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества, а также в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения.

Если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ, в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно в соответствии с главой 30 НК РФ.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число

каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных ст. 378.2 НК РФ, как кадастровая стоимость имущества, в отношении следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения:

— административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

— нежилые помещения, назначение которых в соответствии с кадастровыми паспортами объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

— объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства;

— жилые помещения, гаражи, машино-места, объекты незавершенного строительства, а также жилые строения, садовые дома, хозяйственные строения или сооружения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Отчетный период: квартал; полугодие; 9 месяцев.

Налоговый период — год.

Налоговая ставка. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2 %.

В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2 %.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговая ставка устанавливается в размере 0 % в отношении объектов недвижимого имущества магистральных газопроводов и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, объектов газодобычи, объектов производства и хранения гелия.

Льготы. Федеральные льготы. От исполнения обязанности уплатить налог на имущество организаций и авансовые платежи по налогу на имущество организаций за период владения объектом налогообложения с 1 апреля по 30 июня 2020 г. освобождаются:

— организации, включенные в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства и осуществляющие деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции;

— организации, включенные в реестр социально ориентированных некоммерческих организаций, получающих меры поддержки с учетом введения ограничительных мер в связи с распространением новой коронавирусной инфекции;

— некоммерческие организации, включенные в реестр некоммерческих организаций, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции;

— централизованные религиозные организации, религиозные организации, входящие в структуру централизованных религиозных организаций, социально ориентированные некоммерческие организации, учредителями которых являются централизованные религиозные организации или религиозные организации, входящие в структуру централизованных религиозных организаций.

От уплаты налога на имущество организаций освобождаются:

— организации и учреждения уголовно-исполнительной системы;

— религиозные организации;

— общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %;

— организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 %;

— организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

— организации — в отношении федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью;

— имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

— имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

— имущество организаций, которым присвоен статус государственных научных центров;

— организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"»;

— судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны;

— организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации — участника свободной экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории свободной экономической зоны и расположенного на территории данной свободной экономической зоны, в течение десяти лет с месяца, следующего за месяцем принятия на учет указанного имущества;

— организации — в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности;

Региональные льготы. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода (с. 382 НК РФ):

Сумма налога = Ставка налога * Налоговая база

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода:

Сумма налога = Ставка налога * Налоговая база – Сумма авансовых платежей

Сумма авансового платежа по налогу в отношении имущества, облагаемого налогом по среднегодовой стоимости, исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период в соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ.

Исчисление суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу на имущество, в отношении которого налоговая база определяется как его кадастровая стоимость, осуществляется в порядке, предусмотренном статьей 382 НК РФ.

Порядок и сроки уплаты налога устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов РФ.

Налоговая декларация. Налогоплательщики обязаны по истечении налогового периода представлять в налоговые органы по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) по месту нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, налоговую декларацию по налогу.

В отношении имущества, имеющего местонахождение в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ и (или) за пределами территории РФ (для российских организаций), налоговая декларация по налогу представляется в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации).

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

В налоговую декларацию включаются сведения о среднегодовой стоимости объектов движимого имущества, учтенных на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Устранение двойного налогообложения. Фактически уплаченные российской организацией за пределами территории РФ, в соответствии с законодательством другого государства, суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в РФ в отношении указанного имущества.

При этом размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории РФ, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ в отношении имущества, указанного в НК РФ.

11.2. Транспортный налог

А. Физическим лицам и индивидуальным предпринимателям.

Транспортный налог является региональным налогом, устанавливается законами субъектов Российской Федерации о налоге (глава 28 НК РФ для федеральной территории «Сириус») и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации (федеральной территории «Сириус»).

При введении транспортного налога законодательным органам субъектов РФ предоставлено право определять ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, а также налоговые льготы и основания для их использования.

Плательщики налога. Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (ст. 357 НК РФ).

Объектом налогообложения признаются 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 (далее — транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не являются объектом налогообложения:

— автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приоб-

ретенные) 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 и индивидуальных предпринимателей, 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 оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством РФ предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

— транспортные средства, находящиеся в розыске, а также транспортные средства, розыск которых прекращен, с месяца начала розыска соответствующего транспортного средства до месяца его возврата лицу, на которое оно зарегистрировано. Факты угона (кражи), возврата транспортного средства подтверждаются документом, выдаваемым уполномоченным органом, или сведениями, полученными налоговыми органами в соответствии со ст. 85 НК РФ;

— самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

— суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

— морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда;

— суда, зарегистрированные в Российском открытом реестре судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»;

— воздушные суда, зарегистрированные в Государственном реестре гражданских воздушных судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»;

— весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил, зарегистрированные в порядке, установленном до дня вступления в силу Федерального закона от 23 апреля 2012 г. № 36-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части определения понятия маломерного судна».

Налоговая база. При исчислении транспортного налога налоговая база определяется:

— как мощность двигателя в лошадиных силах в отношении транспортных средств, имеющих двигатели;

— как тяга реактивного двигателя (суммарная тяга всех реактивных двигателей) в килограммах силы в отношении воздушных транспортных средств, имеющих реактивные двигатели;

— как валовая вместимость в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;

— как единица транспортного средства в отношении прочих водных и воздушных транспортных средств.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Ставки налога. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну, одну единицу валовой вместимости транспортного средства или одну единицу транспортного средства.

Налогообложение в федеральной территории «Сириус» производится по налоговым ставкам, установленным п. 1 ст. 364 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ установлены следующие ставки транспортного налога:

<i>Наименование объекта налогообложения</i>	<i>Налоговая ставка (в рублях)</i>
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	15
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	1
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	5
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	10
Автомобили грузовые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	4
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	6,5
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	8,5
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	2,5

<i>Наименование объекта налогообложения</i>	<i>Налоговая ставка (в рублях)</i>
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	2,5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	5
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны или единицы валовой вместимости в случае, если валовая вместимость определена без указания размерности)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Указанные налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз.

При этом данное ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов РФ не применяется в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

Льготы по налогу. Федеральные льготы:

— Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры орденов Славы, Трудовой Славы, Герои Кубани, Герои труда Кубани, ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий, физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ от 15 мая 1991 г. № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан РФ, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне», физические лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах, инвалиды I и II групп — в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил включительно, моторных лодок с мощностью двигателя до 20 лошадиных сил включительно, мотоциклов и мотороллеров с мощностью двигателя до 35 лошадиных сил включительно;

— лица, имеющие трех и более несовершеннолетних детей, — в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил включительно, автобусов с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил включительно;

— один из родителей (законных представителей) ребенка-инвалида, имеющего заключение о наличии медицинских показаний

для приобретения транспортного средства в соответствии с индивидуальной программой реабилитации или реабилитации ребенка-инвалида, выдаваемой федеральными государственными учреждениями медико-социальной экспертизы, — в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил включительно;

— физические лица — в отношении автомобилей, оснащенных исключительно электрическими двигателями мощностью до 150 лошадиных сил включительно.

Налоговые льготы предоставляются в отношении одного объекта налогообложения каждого вида с максимальной исчисленной суммой налога в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 361.1 НК РФ.

Региональные льготы. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

С информацией о налоговых льготах (по всем видам имущественных налогов во всех муниципальных образованиях) можно ознакомиться на сайте ФНС в рубрике «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам», либо обратившись в налоговые инспекции.

Порядок предоставления налоговых льгот. Убедившись, что налогоплательщик относится к категориям физических лиц, имеющих право на налоговую льготу, но льгота не учтена в полученном налоговом уведомлении или возникла впервые, целесообразно подать в любой налоговый орган заявление о предоставлении льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц по установленной форме.

Если заявление о предоставлении налоговой льготы направлялось в налоговый орган и в нём не указывалось на то, что льгота будет использована в ограниченный период, заново представлять заявление не требуется.

Подать заявление о предоставлении налоговой льготы в налоговый орган можно любым удобным способом: через «Личный кабинет налогоплательщика»; почтовым сообщением в налоговую инспекцию; путем личного обращения в любую налоговую инспекцию; через уполномоченный МФЦ, с которым налоговым органом заключено соглашение о возможности оказания соответствующей услуги.

Заявление о предоставлении налоговой льготы рассматривается налоговым органом в течение 30 дней со дня его получения.

В случае, если налоговым органом запрошены сведения, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу, у органов и иных лиц, у которых имеются эти сведения, то срок рассмотрения заявления может быть продлен, но не более чем на 30 дней. При этом налогоплательщик уведомляется о продлении срока рассмотрения заявления.

По результатам рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы налоговый орган направляет налогоплательщику способом, указанным в этом заявлении, уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе от предоставления налоговой льготы с указанием оснований отказа.

В случае, если налогоплательщик – физическое лицо, имеющее право на налоговую льготу, не представил в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, налоговая льгота предоставляется на основании сведений, полученных налоговым органом в соответствии с НК РФ и другими федеральными законами, начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика – физического лица возникло право на налоговую льготу.

Порядок исчисления и уплаты налога. Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений органов (организаций, должностных лиц), осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено ст. 362 НК РФ.

Уплата налога производится на основании налогового уведомления не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

В случаях наличия в налоговом уведомлении блока с перерасчетом ранее исчисленных сумм налогов и направления налогового уведомления в срок не позднее 30 рабочих дней до наступления срока уплаты налога, налог уплачивается не позднее 1 декабря года направления налогового уведомления, а случае направления налогового

уведомления в срок менее 30 рабочих дней — не позднее 1 декабря года, следующего за годом направления налогового уведомления.

Б. Юридическим лицам

Плательщики налога. Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

Не признаются налогоплательщиками организации, зарегистрированные на территории Курильских островов, в течение периода использования такими организациями права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций в соответствии со ст. 246.3 настоящего Кодекса. В случае утраты организацией в соответствии с п. 3 ст. 246.3 настоящего Кодекса такого права она признается налогоплательщиком с 1-го числа налогового периода, в котором утрачено такое право, и сумма налога (авансового платежа по налогу) подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней, начисляемых со дня, следующего за установленным ст. 363 НК РФ днем уплаты налога (авансового платежа по налогу).

Объект налогообложения. Объектом налогообложения признаются 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 (далее — транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Не являются объектом налогообложения:

— 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 и индивидуальных предпри-

нимателей, 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 оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых законодательством Российской Федерации предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

— транспортные средства, находящиеся в розыске, а также транспортные средства, розыск которых прекращен, с месяца начала розыска соответствующего транспортного средства до месяца его возврата лицу, на которое оно зарегистрировано. Факты угона (кражи), возврата транспортного средства подтверждаются документом, выдаваемым уполномоченным органом, или сведениями, полученными налоговыми органами в соответствии со ст. 85 НК РФ;

— самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

— суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов;

— морские стационарные и плавучие платформы, морские передвижные буровые установки и буровые суда.

— суда, зарегистрированные в Российском открытом реестре судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»;

— воздушные суда, зарегистрированные в Государственном реестре гражданских воздушных судов лицами, получившими статус участника специального административного района в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 291-ФЗ «О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края»;

— весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил, зарегистрированные в порядке, установленном до дня вступления в силу Федерального закона от 23 апреля 2012 г. № 36-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части определения понятия маломерного судна».

Налоговая база. При исчислении транспортного налога налоговая база определяется:

— как мощность двигателя в лошадиных силах в отношении транспортных средств, имеющих двигатели;

— как тяга реактивного двигателя (суммарная тяга всех реактивных двигателей) в килограммах силы в отношении воздушных транспортных средств, имеющих реактивные двигатели;

— как валовая вместимость в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств;

— как единица транспортного средства в отношении прочих водных и воздушных транспортных средств.

В отношении налогоплательщиков, являющихся стороной соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), заключенного с РФ и субъектом РФ или только с субъектом РФ, или с субъектом РФ и муниципальным образованием, или с РФ, субъектом РФ и муниципальным образованием, не применяются положения последующих актов законодательства о налогах и сборах в части изменения порядка определения налоговой базы, в течение всего периода действия соглашения при наличии о нём сведений в реестре СЗПК.

Ставки налога

1. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну, одну единицу валовой вместимости транспортного средства или одну единицу транспортного средства.

2. НК РФ установлены следующие ставки транспортного налога:

<i>Наименование объекта налогообложения</i>	<i>Налоговая ставка (в рублях)</i>
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	15
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	1
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	5
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	10
Автомобили грузовые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	4
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	6,5
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	8,5
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	2,5

<i>Наименование объекта налогообложения</i>	<i>Налоговая ставка (в рублях)</i>
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	2,5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	5
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны или единицы валовой вместимости в случае, если валовая вместимость определена без указания размерности)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

3. Указанные налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз. При этом данное ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов Российской Федерации не применяется в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно.

4. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также

с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса. Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

5. Налогообложение в федеральной территории «Сириус» производится по налоговым ставкам, установленным п. 1 ст. 361 НК РФ.

Налоговые льготы. Налогоплательщики-организации, имеющие право на налоговые льготы, установленные законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

С налогового периода 2022 г. от уплаты налога освобождаются организации, имеющие место нахождения в федеральной территории «Сириус», в отношении автомобилей, оснащенных исключительно электрическими двигателями мощностью до 150 лошадиных сил включительно.

Налоговая льгота предоставляется в отношении одного автомобиля с максимальной исчисленной суммой налога в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 361.1 НК РФ.

С 2022 г. налогоплательщики-организации представляют в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы.

В случае, если налогоплательщик, имеющий право на налоговую льготу, не представил в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, налоговая льгота предоставляется на основании сведений, полученных налоговым органом в соответствии с НК РФ, начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на налоговую льготу.

В случае, если документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу, в налоговом органе отсутствуют, в том числе не представлены налогоплательщиком самостоятельно, налоговый орган по информации, указанной в заявлении налогоплательщика о предоставлении налоговой льготы, запрашивает сведения, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу, у органов и иных лиц, у которых имеются эти сведения.

Заявление о предоставлении налоговой льготы рассматривается налоговым органом в течение 30 дней со дня его получения. В случае направления налоговым органом вышеуказанного запроса руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить срок рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы не более чем на 30 дней, уведомив об этом налогоплательщика.

По результатам рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы налоговый орган направляет налогоплательщику способом, указанным в этом заявлении, уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе от предоставления налоговой льготы с указанием оснований отказа.

В уведомлении о предоставлении налоговой льготы должны быть указаны основания предоставления налоговой льготы, объекты налогообложения и периоды, применительно к которым предоставляется налоговая льгота. В сообщении об отказе от предоставления налоговой льготы должны быть указаны основания отказа от предоставления налоговой льготы, объекты налогообложения, а также период, начиная с которого налоговая льгота не предоставляется.

В отношении налогоплательщиков, являющихся стороной соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), заключенного с Российской Федерацией и субъектом Российской Федерации или только с субъектом Российской Федерации или с субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием, не применяются положения последующих актов законодательства о налогах и сборах в части изменения порядка определения налоговых льгот, в течение всего периода действия соглашения при наличии о нём сведений в реестре СЗПК.

Указанные особенности не распространяются на последующие акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие налоговые льготы, условия и сроки применения и прекращения действия указанных льгот.

Порядок исчисления налога. Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу) исчисляется на основании сведений органов (организаций, должностных лиц), осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено ст. 362 НК РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансового платежа по налогу) самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено ст. 362 НК РФ.

Порядок и сроки уплаты налога. Налог подлежит уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов Российской Федерации не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 362 НК РФ.

В целях обеспечения полноты уплаты налога налогоплательщиками-организациями налоговые органы передают (направляют) указанным налогоплательщикам-организациям (их обособленным подразделениям) по месту нахождения принадлежащих этим организациям транспортных средств сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах транспортного налога.

Налоговая декларация. Начиная с 2021 г. (за налоговый период 2020 г. и последующие налоговые периоды) налогоплательщики-организации налоговые декларации по транспортному налогу не представляют.

11.3. Налог на игорный бизнес

Для понимания учебного вопроса рассмотрим некоторые понятия.

Тотализатор — это один из видов заключаемых пари. Слово «тотализатор» имеет несколько значений. На бегах и скачках на ипподроме — это счётчик, показывающий денежные ставки, сделанные на определённую лошадь и общую сумму ставок (фр. *totalisateur*, от *totaliser* — суммировать, подводить итог). Тотализатором называют также бюро, принимающее ставки на лошадей и выплачивающее

выигрыш, а также саму игру на тотализаторе и организацию, принимающую ставки на лошадей и выплачивающую выигрыши.

В момент ставки участник может лишь предполагать, сколько выиграет в случае успеха. Организаторы тотализатора берут себе процент от всех сделанных ставок, не принимая участия в рисках азартной игры, а неся лишь обычное бремя бизнес-рисков по оправданию расходов. Обыватели по этой причине часто говорят, что организаторы всегда в выигрыше, хотя это не более справедливо, чем относительно любого дела, например, организации шоу или съёмок фильма, которые могут прогореть, если расходы не окупаются. Более того, не всегда тотализаторы были коммерческими: иногда они служили источником существования некоммерческих организаций, связанных с разведением лошадей.

Букмекерская контора — это игорное заведение, занимающееся приемом ставок. Букмекер оценивает вероятность того или иного исхода события и на каждый из возможных исходов выставляет коэффициент — числовое значение, на которое умножается ставка в случае успеха.

Букмекерские конторы и тотализаторы могут быть открыты вне игорных зон. Однако эти игорные заведения вправе осуществлять деятельность по организации и проведению азартных игр только на основании лицензии

Игорный бизнес — предпринимательская деятельность, связанная с извлечением хозяйствующими субъектами доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

С 1 июля 2009 г. вне специально созданных игорных зон (Республика Крым, Алтайский край, Краснодарский край, Приморский край, Калининградская область) азартные игры можно проводить только в букмекерских конторах и тотализаторах. Все остальные игорные заведения могут быть открыты исключительно в игорных зонах.

Игровое поле — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре.

Азартная игра — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по

правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Пари — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Касса тотализатора или букмекерской конторы — специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Процессинговый центр букмекерской конторы — часть игорного заведения, в которой проводится учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр. Здесь фиксируются также результаты азартных игр, рассчитываются суммы подлежащих выплате выигрышей, осуществляется предоставление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок букмекерской конторы.

Процессинговый центр тотализатора — часть игорного заведения, в которой проводится учет ставок, принятых от участников данного вида азартных игр, фиксируются результаты азартных игр, рассчитываются суммы подлежащих выплате выигрышей, а также осуществляется предоставление информации о принятых ставках и о выигрышах в пункты приема ставок тотализатора.

Пункт приема ставок букмекерской конторы — территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр и осуществляет предоставление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр букмекерской конторы.

Пункт приема ставок тотализатора — территориально обособленная часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и осуществляет предоставление информации о принятых ставках, выплаченных и невыплаченных выигрышах в процессинговый центр тотализатора.

Плательщики и объект налогообложения. Налогоплательщик — это организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса (ст. 365 НК РФ)

Объект налогообложения налогом на игорный бизнес являются (ст. 366 НК РФ): игровой стол; игровой автомат; процессинговый центр тотализатора; процессинговый центр букмекерской конторы; пункт приема ставок тотализатора; пункт приема ставок букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции по месту установки не позднее, чем за 2 рабочих дня до даты его установки.

Регистрация игрового оборудования или пункта приема ставок проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с обязательным оим получением выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Любое изменение количества объектов необходимо также зарегистрировать в налоговых органах не позднее, чем за 2 рабочих дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Игровое оборудование считается зарегистрированным или выбывшим начиная с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации или заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ по каждому объекту налогообложения в следующих пределах (ст. 369 НК РФ):

Предельные размеры налоговых ставок:

<i>Наименование объекта налогообложения</i>	<i>Минимальная ставка (руб.)</i>	<i>Максимальная ставка (руб.)</i>
Игровой стол	50 000	250 000
Игровой автомат	3 000	15 000
Процессинговый центр тотализатора	50 000	250 000
Процессинговый центр букмекерской конторы	50 000	250 000
Процессинговый центр тотализатора	50 000	250 000
Процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора	2 500 000	3 000 000
Процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы	2 500 000	3 000 000
Пункт приема ставок тотализатора	10 000	14 000
Пункт приема ставок букмекерской конторы	10 000	14 000

В тех субъектах, где ставки налога на игорный бизнес не установлены, применяются минимальные налоговые ставки.

В настоящее время в России функционируют четыре действующие игорные зоны, которыми являются: «Сибирская монета», расположенная на территории Алтайского края; «Красная Поляна», расположенная на территории Краснодарского края; «Приморье», расположенная на территории Приморского края; «Янтарная», расположенная на территории Калининградской области.

Налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения как общее количество соответствующих объектов.

Порядок исчисления налога на игорный бизнес определен ст. 370 НК РФ. Сумма налога равна произведению налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставке налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

Налог = Кол-во объектов налогообложения * Ставка налога

Этой же статьей предусмотрены особенности исчисления налога для игровых столов с двумя и более игровыми полями. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес является календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Оплата налога и представление отчетности. Налог на игорный бизнес, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371 НК РФ).

Порядок и сроки предоставления налоговой декларации. Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес за истекший налоговый период (календарный месяц) представляется налогоплательщиком в налоговую инспекцию по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

При отсутствии объекта обложения по налогу на игорный бизнес обязанность по представлению налоговой декларации не возникает.

Форма налоговой декларации. Декларация заполняется с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

Контрольные соотношения к налоговой декларации. Все декларации на стадии камеральной налоговой проверки анализируются на выполнение утвержденных контрольных соотношений: логических и арифметических алгоритмов. Контрольные соотношения делятся на внутренние и междокументальные.

Внутридокументальные контрольные соотношения — это проверка арифметических вычислений налогоплательщика при определении налоговой базы, суммы исчисленного налога, правильности применения налоговых ставок.

Междокументальные контрольные соотношения сводятся к сопоставлению количества объектов налогообложения, указанных в декларации, и в информационном ресурсе «Журнал регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес», который ведется на основании представленных заявлений о регистрации (регистрации изменений) объектов налогообложения и выданных свидетельств.

Льготы в рамках данного налога не предусмотрены.

Региональные налоги — налоги, устанавливаемые Налоговым кодексом РФ и вводимые в действие законами субъектов РФ, обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов РФ. К региональным налогам, согласно ст. 14 НК РФ, относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

При установлении региональных налогов законодательными органами субъектов Федерации определяются следующие элементы налогообложения: ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки уплаты налога. Кроме того, они могут в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, устанавливать налоговые льготы, основания и порядок для их использования налогоплательщиком.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. В какой главе какого документа установлен порядок исчисления налога на имущество организаций?
2. Кто признаётся налогоплательщиком налога на имущество организаций?

3. Какие виды имущества признаются объектами налогообложения на имущество организаций?
4. Укажите порядок определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.
5. Какой существует порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу на имущество организаций?
6. Кто является плательщиком транспортного налога?
7. Что является объектом налогообложения по транспортному налогу?
8. Перечислите ставки транспортного налога.
9. Какой существует порядок уплаты транспортного налога для юридических и физических лиц?
10. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?
11. Приведите основные понятия, характеризующие игорный бизнес.
12. Что является объектом налогообложения по налогу на игорный бизнес?
13. Как осуществляется оплата налога на игорный бизнес?

ГЛАВА 12

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Учебные вопросы:

12.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

12.2. Упрощенная система налогообложения.

12.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

12.4. Патентная система налогообложения.

12.5. Налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента).

12.6. Автоматизированная упрощенная система налогообложения (в порядке эксперимента).

Специальный налоговый режим — это особый порядок исчисления и уплаты налогов. Специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации, а также федеральными законами, принятыми в соответствии с ним, например, Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"». Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных федеральными налогами и сборами, региональными налогами, местными налогами и сборами.

К специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

4) патентная система налогообложения;

5) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента);

б) автоматизированная упрощенная система налогообложения (в порядке эксперимента).

12.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее — единый сельскохозяйственный налог) устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации и применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями в соответствии с настоящей главой, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Организации — налогоплательщики единого сельскохозяйственного налога — освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций (за некоторым исключением);
- налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за некоторым исключением);

— налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности). Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешед-

шие на уплату единого сельскохозяйственного налога при условии, что в общем доходе доля дохода от сельскохозяйственной (с/х) деятельности составляет не менее 70 %. Сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

К сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов).

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

— организации и индивидуальные предприниматели (ИП), производящие подакцизные товары, за исключением подакцизного винограда, вина, игристого вина, включая российское шампанское, вино-материалов, виноградного суслу, произведенных из винограда собственного производства;

— организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;

— казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетным периодом признается полугодие.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 %. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 0 до 6 % для всех или отдельных категорий налогоплательщиков в зависимости:

— от видов производимой сельскохозяйственной продукции, а также работ и услуг;

— от размера доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции;

- от места ведения предпринимательской деятельности;
- от средней численности работников.

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

Уплата единого сельскохозяйственного налога и авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу производится налогоплательщиками по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

12.2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций (за некоторым исключением);
- налога на имущество организаций (за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость).

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость.

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Применение упрощенной системы налогообложения ИП предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

— налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за некоторым исключением);

— налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за некоторым исключением).

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за некоторым исключением.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, не превысили 112,5 млн рублей.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) организации, имеющие филиалы;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и ИП, производящие подакцизные товары (за некоторым исключением), а также осуществляющие добычу и реализацию полезных ископаемых (за некоторым исключением);
- 9) организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр;
- 10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и ИП, перешедшие на единый сельскохозяйственный налог;

13) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 %. Данное ограничение не распространяется на некоторые организации, в том числе:

— на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 %;

— на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации;

— на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы;

— на учрежденные бюджетными и автономными научными учреждениями хозяйственные общества и хозяйственные партнерства, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат указанным научным учреждениям (в том числе совместно с другими лицами);

— на образовательными организациями высшего образования, являющимися бюджетными и автономными учреждениями, хозяйственные общества и хозяйственные партнерства, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат указанным образовательным организациям (в том числе совместно с другими лицами);

14) организации и ИП, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек (с некоторыми исключениями);

- 15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств превышает 150 млн рублей;
- 16) казенные и бюджетные учреждения;
- 17) иностранные организации;
- 18) организации и ИП, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в установленные сроки;
- 19) микрофинансовые организации;
- 20) частные агентства занятости, осуществляющие деятельность по предоставлению труда работников (персонала).

Объектом налогообложения признаются:

— доходы;

— доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный капитал организации;

4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада участником организации, при уменьшении уставного капитала, при выходе из организации либо при распределении имущества ликвидируемой организации между ее участниками;

5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

б) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи;

7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней и др.

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за некоторым исключением). Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме — расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав) — материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы;

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

При определении налоговой базы не учитываются следующие расходы:

1) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

2) в виде платежей в целях возмещения ущерба, пеней, штрафов, санкций и т. п.;

3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество, в инвестиционное товарищество;

4) в виде суммы налога, а также суммы платежей за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты, осуществляемые с превышением нормативов допустимых сбросов, за размещение отходов производства и потребления с превышением установленных лимитов на их размещение;

5) в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств и др.

Налоговой базой для целей настоящей главы признается денежное выражение прибыли, в том числе доходы, полученные в натуральной форме.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Положения настоящего пункта не распространяются на убытки, полученные налогоплательщиком в период налогообложения его прибыли по ставке 0 %. Положения настоящего пункта также не распространяются на убытки, полученные налогоплательщиком от реализации или иного выбытия акций (долей участия в уставном капитале), облигаций российских организаций, инвестиционных паев.

Положение настоящего пункта также не распространяется на убытки от участия в инвестиционном товариществе, полученные в налоговом периоде, в котором налогоплательщик присоединился к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в том числе в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 %. При этом:

— сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 % (3 % в 2017–2024 гг.), зачисляется в федеральный бюджет;

— сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 % (17 % в 2017–2024 гг.), зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, в бюджет федеральной территории «Сириус».

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации

Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в случаях, предусмотренных настоящей главой.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Законами субъектов Российской Федерации может быть установлено право налогоплательщика уменьшить суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов этих субъектов Российской Федерации на инвестиционный налоговый вычет.

Инвестиционный налоговый вычет текущего налогового (отчетного) периода составляет в совокупности:

1) не более 90 % суммы расходов, составляющей первоначальную стоимость основного средства;

2) не более 90 % суммы расходов, составляющей величину изменения первоначальной стоимости основного средства (за исключением частичной ликвидации основного средства);

3) не более 100 % суммы расходов в виде пожертвований, перечисленных государственным и муниципальным учреждениям, осуществляющим деятельность в области культуры, а также перечисленных некоммерческим организациям (фондам) на формирование целевого капитала в целях поддержки указанных учреждений;

4) не более 85 % суммы расходов в виде денежных средств, перечисленных по договорам финансирования деятельности по созданию на территории предоставившего инвестиционный налоговый вычет субъекта Российской Федерации или в прилегающей к нему акватории объектов инфраструктуры, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации могут находиться исключительно в федеральной собственности и др.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, соответствующие налоговые декларации.

12.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

В целях настоящей главы используются следующие основные понятия.

Инвестор — юридическое лицо или объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции (далее — Соглашение).

Продукция — полезное ископаемое, добытое из недр на территории Российской Федерации, а также на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту Российской Федерации (ведомственным стандартам). Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Произведенная продукция — количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом из недр минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту Российской Федерации (ведомственным стандартам), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 % общего количества произведенной продукции.

Раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении.

Прибыльная продукция — произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции.

Компенсационная продукция — часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 % общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации — 90 % общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с настоящей главой.

Пункт раздела — место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции, причитающуюся ему по условиям соглашения.

Цена продукции — определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не установлено настоящей главой.

Цена нефти — цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде.

Специальный налоговый режим — соглашение о разделе продукции должен отвечать следующим условиям:

— соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, и признания аукциона несостоявшимся;

— при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 % общего количества произведенной продукции;

— соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

При выполнении соглашения инвестор уплачивает следующие налоги и сборы (за исключением отдельных случаев):

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- плату за пользование водными объектами;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз (за некоторым исключением).

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, единого социального налога, платежей за пользование природными ресурсами, платы за пользование водными объектами, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями настоящей главы.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима — соглаше-

ний о разделе продукции, признаются организации, являющиеся инвесторами.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто.

Массой нетто признается количество нефти за вычетом отдельной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Количество добытых многокомпонентных комплексных руд на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края, определяется в единицах массы, при этом массы полезных компонентов в составе многокомпонентной комплексной руды не определяются.

Количество горно-химического сырья, содержащего металлы (апатит-штаффелитовые, апатит-магнетитовые, маложелезистые апатитовые руды), определяется в единицах массы, при этом массы полезных компонентов в составе этих видов горно-химического сырья не определяются.

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом. В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика и изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения

полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

При извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче.

Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого, установленного абзацем первым настоящего пункта, не включаются. При этом налоговая база по ним определяется отдельно.

При извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. При этом уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется отдельно.

При определении количества добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, а также фактических потерь при ее добыче в отношении нефти, добываемой из залежей углеводородного сырья, значение коэффициента K_d для которых составляет менее 1, а также равно нулю, должны соблюдаться отдельные требования.

Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 рублей за одну тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, — $K_{ц}$.

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где $Ц$ — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель;

P — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений ис-

числяется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента (Кц), и величины налоговой базы,

При выполнении соглашений налоговые ставки при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

В случае, если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений:

— объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения;

— прибылью налогоплательщика признается его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов.

Доходом налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением (за некоторым исключением).

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения.

Обоснованными расходами признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, в порядке, предусмотренном соглашением, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

Налоговой базой признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно.

В случае, если налоговая база является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, она для этого налогового периода признается равной нулю. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицатель-

ной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Размер налоговой ставки устанавливается в размере 20 %, если иное не установлено налоговым кодексом. При этом:

— сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 % (3 процентов в 2017–2024 гг.), зачисляется в федеральный бюджет;

— сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 % (17 % в 2017–2024 гг.), зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации, в бюджет федеральной территории «Сириус».

Налоговая ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения.

Уплата налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений тоже имеет свои особенности. Так, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения):

— передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

— передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

— передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения (за некоторым исключением).

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

12.4. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения устанавливается в федеральной территории «Сириус» — городе-курорте Сочи. Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения. Патентная система налогообложения применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых устанавливается законами субъектов Российской Федерации, за некоторым исключением. В частности, патентная система налогообложения применяется в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий и других изделий по индивидуальному заказу населения;
- 2) ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;
- 3) парикмахерские и косметические услуги;
- 4) стирка, химическая чистка и крашение текстильных и меховых изделий;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) ремонт электронной бытовой техники;
- 7) ремонт мебели и предметов домашнего обихода;
- 8) услуги в области фотографии;
- 9) ремонт, техническое обслуживание автотранспортных и мототранспортных средств и предоставление аналогичных услуг;
- 10) оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом ИП;

- 11) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом ИП;
- 12) реконструкция или ремонт существующих жилых и нежилых зданий, а также спортивных сооружений;
- 13) услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 14) услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла;
- 15) услуги в сфере дошкольного образования и дополнительного образования детей и взрослых;
- 16) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 17) сбор тары и пригодных для вторичного использования материалов;
- 18) деятельность ветеринарная;
- 19) сдача в аренду (наем) собственных или арендованных жилых (нежилых) помещений, а также земельных участков;
- 20) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 21) услуги по переработке продуктов сельского хозяйства, лесного хозяйства и рыболовства для приготовления продуктов питания для людей и корма для животных, а также производство различных продуктов промежуточного потребления, которые не являются пищевыми продуктами;
- 22) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;
- 23) ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 24) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 25) деятельность в области звукозаписи и издания музыкальных произведений;
- 26) услуги по уборке квартир и частных домов, деятельность домашних хозяйств с наемными работниками;
- 27) деятельность, специализированная в области дизайна, услуги художественного оформления;
- 28) проведение занятий по физической культуре и спорту;
- 29) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 30) услуги платных туалетов;
- 31) услуги по приготовлению и поставке блюд для торжественных мероприятий или иных событий;
- 32) оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом;

- 33) оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом;
- 34) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);
- 35) услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);
- 36) деятельность по благоустройству ландшафта;
- 37) охота, отлов и отстрел диких животных, в том числе предоставление услуг в этих областях, деятельность, связанная со спортивно-любительской охотой;
- 38) занятие медицинской деятельностью или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности, за исключением реализации лекарственных препаратов, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации, в том числе контрольными (идентификационными) знаками;
- 39) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию;
- 40) услуги по прокату;
- 41) услуги экскурсионные туристические;
- 42) организация обрядов (свадеб, юбилеев), в том числе музыкальное сопровождение;
- 43) организация похорон и предоставление связанных с ними услуг;
- 44) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;
- 45) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;
- 46) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;
- 47) услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания;
- 48) услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- 49) оказание услуг по забою и транспортировке скота;
- 50) производство кожи и изделий из кожи;

- 51) сбор и заготовка пищевых лесных ресурсов, недревесных лесных ресурсов;
- 52) переработка и консервирование фруктов и овощей;
- 53) производство молочной продукции;
- 54) растениеводство, услуги в области растениеводства;
- 55) производство хлебобулочных и мучных кондитерских изделий;
- 56) рыболовство и рыбоводство, рыболовство любительское и спортивное;
- 57) лесоводство и прочая лесохозяйственная деятельность;
- 58) деятельность по письменному и устному переводу;
- 59) деятельность по уходу за престарелыми и инвалидами;
- 60) сбор, обработка и утилизация отходов, а также обработка вторичного сырья;
- 61) резка, обработка и отделка камня для памятников;
- 62) разработка компьютерного программного обеспечения, в том числе системного программного обеспечения, приложений программного обеспечения, баз данных, web-страниц, включая их адаптацию и модификацию;
- 63) ремонт компьютеров и коммуникационного оборудования;
- 64) животноводство, услуги в области животноводства;
- 65) деятельность стоянок для транспортных средств;
- 66) помол зерна, производство муки и крупы из зерен пшеницы, ржи, овса, кукурузы или прочих хлебных злаков;
- 67) услуги по уходу за домашними животными;
- 68) изготовление и ремонт бондарной посуды и гончарных изделий по индивидуальному заказу населения;
- 69) услуги по изготовлению валяной обуви;
- 70) услуги по изготовлению сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика по индивидуальному заказу населения;
- 71) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике, кроме ювелирных изделий по индивидуальному заказу населения;
- 72) изготовление и ремонт деревянных лодок по индивидуальному заказу населения;
- 73) ремонт игрушек и подобных им изделий;
- 74) ремонт спортивного и туристического оборудования;
- 75) услуги по вспашке огородов по индивидуальному заказу населения;

76) услуги по распиловке дров по индивидуальному заказу населения;

77) сборка и ремонт очков;

78) изготовление и печатание визитных карточек и приглашенных билетов на семейные торжества;

79) переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;

80) услуги по ремонту сифонов и автосифонов, в том числе зарядка газовых баллончиков для сифонов.

В целях настоящего налога используются следующие понятия:

1) **розничная торговля** — предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа, грузовых и специальных автомобилей, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети, а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления). Реализация лекарственных препаратов, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации, обувных товаров и предметов одежды, принадлежностей к одежде и прочих изделий из натурального меха, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации, в том числе контрольными (идентификационными) знаками по перечню кодов Общероссийского классификатора продукции по видам экономической деятельности и (или) по перечню кодов товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, определяемых Правительством Российской Федерации, не относится к розничной торговле. Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях настоящей главы к розничной торговле;

2) **стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы**, — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным

оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны;

3) **магазин** — специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

4) **павильон** — строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

5) **площадь торгового зала** — часть магазина, павильона, занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

6) **площадь зала обслуживания посетителей** — площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

7) **стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов**, — торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся розничные рынки, ярмарки, киоски, палатки, торговые автоматы и другие аналогичные объекты;

8) **киоск** — строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца;

9) **палатка** — сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

10) **нестационарная торговая сеть** — торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети;

11) **развозная торговля** — розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только с транспортным средством. К данному виду торговли относится торговля с использованием автомобиля, автолавки, автомагазина, передвижного торгового автомата;

12) **разносная торговля** — розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице. К данному виду торговли относится торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек;

13) **услуги общественного питания** — услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. К услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров;

14) **объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей**, — здание (его часть) или строение, предназначенные для оказания услуг общественного питания и имеющие специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга;

15) **объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей**, — объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории объектов организации общественного питания отно-

сятся киоски, палатки, магазины (отделы) кулинарии при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных и другие аналогичные точки общественного питания;

16) **открытая площадка** — специально оборудованное для общественного питания место, расположенное на земельном участке;

17) **ремонт, техническое обслуживание автотранспортных, мойка автотранспортных средств** — платные услуги по перечню услуг Общероссийского классификатора. К данным услугам не относятся услуги по заправке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию и услуги по хранению автотранспортных средств на платных и штрафных стоянках;

18) **стоянки для транспортных средств** — площади, используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки транспортных средств, а также по хранению транспортных средств (за исключением штрафных стоянок);

19) **площадь стоянки для транспортных средств** — общая площадь стоянки, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов;

20) **транспортные средства** — автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам грузов и пассажиров (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски.

При применении патентной системы налогообложения ИП вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников не должна превышать за налоговый период 15 человек.

Патентная система налогообложения не применяется в отношении:

1) видов деятельности, осуществляемых в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;

2) деятельности по производству подакцизных товаров, а также по добыче и реализации полезных ископаемых;

3) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 150 квадратных метров;

4) услуг общественного питания, оказываемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров;

5) оптовой торговли, а также торговли, осуществляемой по договорам поставки;

6) услуг по перевозке грузов и пассажиров ИП, имеющими на праве собственности или ином праве более 20 автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

7) деятельности по совершению сделок с ценными бумагами и (или) производными финансовыми инструментами, а также по оказанию кредитных и иных финансовых услуг.

Законами субъектов Российской Федерации устанавливаются размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения.

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности.

В федеральной территории «Сириус» объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом Краснодарского края для города-курорта Сочи.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем (в том числе в федеральной территории «Сириус») годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год (срок на который выдан патент).

Налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.

Законами субъектов Российской Федерации может быть установлена налоговая ставка в размере 0 % для налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется.

12.5. Налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента)

В соответствии с Налоговым кодексом РФ на территории отдельных субъектов России в порядке эксперимента начал вводиться налог на профессиональный доход:

— с 1 января 2019 г. в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан);

— с 1 января 2020 г. в городе федерального значения Санкт-Петербурге, в Волгоградской, Воронежской, Ленинградской, Нижегородской;

— с 1 июля 2020 г. в остальных субъектах Российской Федерации; в федеральной территории «Сириус» началось проведение эксперимента с 1 января 2022 г.

Эксперимент проводится до 31 декабря 2028 г. включительно.

Применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» вправе физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели в соответствующем субъекте.

Физические лица при применении специального налогового режима вправе вести виды деятельности, доходы от которых облагаются налогом на профессиональный доход, без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей, за исключением отдельных видов деятельности.

Профессиональный доход — доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привле-

кают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества.

Физические лица, применяющие специальный налоговый режим, освобождаются от налогообложения налогом на доходы физических лиц в отношении доходов, являющихся объектом налогообложения налогом на профессиональный доход, но не освобождаются от исполнения обязанностей налогового агента.

Объектом налогообложения признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Не признаются объектом налогообложения доходы:

- 1) получаемые в рамках трудовых отношений;
- 2) от продажи недвижимого имущества, транспортных средств;
- 3) от передачи имущественных прав на недвижимое имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений);
- 4) государственных и муниципальных служащих, за исключением доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений;
- 5) от продажи имущества, использовавшегося налогоплательщиками для личных, домашних и (или) иных подобных нужд;
- 6) от реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов;
- 7) от ведения деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом;
- 8) от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад;
- 9) от уступки (переуступки) прав требований;
- 10) в натуральной форме;
- 11) от арбитражного управления, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности.

Датой получения доходов от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) признается дата получения соответствующих денежных средств или дата поступления таких денежных средств на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Налоговой базой признается денежное выражение дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения. Налоговая база определяется отдельно по видам доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

В целях определения налоговой базы доходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым периодом признается календарный месяц или период времени со дня постановки физического лица на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика до конца календарного месяца, следующего за месяцем, в котором оно поставлено на учет.

Налоговые ставки устанавливаются в следующих размерах:

1) 4 % в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам;

2) 6 % в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям для использования при ведении предпринимательской деятельности и юридическим лицам.

Сумма налога исчисляется налоговым органом как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налоговый орган уведомляет налогоплательщика через мобильное приложение «Мой налог» не позднее 12-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, о сумме налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, с указанием реквизитов, необходимых для уплаты налога. В случае, если сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового периода, составляет менее 100 рублей, указанная сумма добавляется к сумме налога, подлежащей уплате по итогам следующего налогового периода.

Уплата налога осуществляется не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Применяющие специальный налоговый режим, имеют право на уменьшение суммы налога на сумму налогового вычета в размере не более 10 000 рублей, рассчитанную нарастающим итогом.

Налоговая декларация по налогу в налоговые органы не представляется.

12.6. Автоматизированная упрощенная система налогообложения

Автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН) — специальный налоговый режим, при котором отчетность почти полностью отменяется, а налоги рассчитываются автоматически.

Эксперимент проходит с 1 июля 2022 г. по 31 декабря 2027 г. в четырех субъектах Российской Федерации: Москве, Московской области, Калужской области, Республике Татарстан.

Основные преимущества АУСН:

- упрощение, а в большинстве случаев отмена налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды;
- страховые взносы платить не нужно; социальные гарантии обеспечиваются из бюджета;
- не нужно отслеживать сроки подачи документов и изменения форматов документов;
- доходы и расходы определяются по данным ККТ, уполномоченных банков и сведений, которые сами налогоплательщики указали в личном кабинете;
- налог рассчитывается автоматически и не самим налогоплательщиком, а налоговым органом;
- часть функций налоговых агентов по НДФЛ передана банкам.

АУСН смогут применять организации и индивидуальные предприниматели, у которых одновременно соблюдаются следующие условия:

- численность работников не более 5 человек;
- годовой доход не более 60 млн руб.;
- остаточная стоимость основных средств не более 150 млн руб.;
- расчетные счета открыты только в уполномоченных кредитных организациях;
- заработная плата работникам выплачивается только в безналичной форме;
- не применяют иные специальные налоговые режимы.

Совмещение АУСН с иными режимами налогообложения не допускается.

Перечень организаций, которые не вправе применять АУСН, установлены в п. 2 ст. 3 Федерального закона от 5 февраля 2022 г. № 17-ФЗ.

АУСН доступен для перехода с 1 января 2023 г. Уведомить о переходе на АУСН необходимо не позднее 31 декабря года, предшествующего году переходу на АУСН.

Уведомление о переходе на АУСН можно подать через личный кабинет налогоплательщика или через уполномоченную кредитную организацию.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Объектом налогообложения АУСН признаются доходы, доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала календарного года, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предполагает изменить объект налогообложения. В течение календарного года изменение объекта налогообложения не допускается (табл. 14).

Таблица 14

Параметры экспериментального налогового режима для малого бизнеса - автоматизированной упрощенной системы налогообложения (с 1 июля 2022 г. до 31 декабря 2027 г.)

	Доходы	Доходы, уменьшенные на величину расходов
Ставка	8 %	20 %
Доходы	Источник: ККТ, банк, личный кабинет	Источник: ККТ, банк, личный кабинет
Расходы	-	Источник: ККТ, банк
Торговый сбор	Уменьшает сумму налога (можно перенести на следующие периоды)	Увеличивает сумму расходов
Убыток	Не учитывается	Можно учесть в следующих периодах
Минимальный налог	Нет	3 % от доходов

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты, включая суммы предварительной оплаты. Затраты учитываются в составе расходов при условии, что они осуществлены в безналичной форме, если иное не предусмотрено насто-

ящей статьей. В случае осуществления расчета в наличной форме для учета затрат в составе расходов налогоплательщик фиксирует указанный расчет с применением контрольно-кассовой техники, зарегистрированной в соответствии с законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники.

Взаимодействие с уполномоченной кредитной организацией. Налогоплательщик АУСН может вести учет доходов и расходов для исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением АУСН, через кредитную организацию. В этом случае необходимо предоставить налоговый орган в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика или через уполномоченную кредитную организацию согласие:

— на представление в уполномоченную кредитную организацию информации о сумме налога, подлежащей уплате по итогам истекшего налогового периода, с указанием реквизитов, необходимых для уплаты налога. Согласие возможно представить только в отношении одной кредитной организации;

— на получение уполномоченной кредитной организацией сведений о налогоплательщике АУСН, направленных в налоговые органы в целях применения специального налогового режима.

Уполномоченная кредитная организация должна представить следующие возможности:

— подтвердить (скорректировать) информацию о доходах и расходах, подлежащих передаче в налоговый орган для расчета им налога, не позднее 7-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором произведены указанные операции. Если налогоплательщик АУСН не воспользовался правом подтверждения данной информации в установленный срок, то она считается подтвержденной;

— обратиться для исправления обнаруженных ошибок в операциях за предыдущие 36 налоговых периодов. Информация о таких корректировках будет направлена в налоговый орган;

— скорректировать информацию о расчетах можно также через личный кабинет налогоплательщика.

Уплата НДФЛ за сотрудников. Уполномоченная кредитная организация выполняет функции налогового агента по исчислению НДФЛ за наемных работников.

Для этого налогоплательщику необходимо направить информацию по каждому работнику с указанием данных физического лица,

позволяющих идентифицировать налогоплательщика, сумм и вида подлежащих выплате доходов (облагаемых и необлагаемых налогом), сумм стандартных, профессиональных налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу.

Далее банк сам рассчитывает НДФЛ за сотрудников.

Если налогоплательщик не предоставит данные в уполномоченную кредитную организацию, то ему необходимо будет выполнить расчет, НДФЛ самостоятельно также не позднее 5 числа следующего месяца и направить информацию через личный кабинет налогоплательщика.

Страховые взносы и отчетность. Налогоплательщики, применяющие АУСН, не уплачивают страховые взносы и не представляют в фонды отчетность в отношении работающих у них застрахованных лиц, за исключением лиц, заключивших договоры гражданско-правового характера и других застрахованных лиц, работающих у страхователя не по трудовому договору.

Налогоплательщики АУСН, если у них есть работники, уплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в фиксированном размере 2040 рублей в год (по данным 2022 года). Уплата производится ежемесячно в размере 1/12 фиксированного страхового взноса.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. Что означает термин «специальный налоговый режим»?
2. Каким документом установлен единый сельскохозяйственный налог?
3. Кто признаётся налогоплательщиком единого сельскохозяйственного налога?
4. Назовите, что относится к сельскохозяйственной продукции.
5. Кто не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога?
6. Каким документом установлена упрощенная система налогообложения?
7. Кто не вправе применять упрощенную систему налогообложения?
8. Каким документом установлено соглашение о разделе продукции?
9. Что означает термин «раздел продукции»?

10. Что означает термин «компенсационная продукция»?
11. Перечислите, какие налоги и сборы уплачивает инвестор при выполнении соглашения о разделе продукции.
12. Каким документом установлена патентная система налогообложения и что она означает?
13. Каким документом установлен налог на профессиональный доход?
14. Что означает термин «профессиональный доход»?
15. Какой срок признается налоговым периодом по налогу на профессиональный доход?

ГЛАВА 13

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Учебные вопросы:

13.1. Налог на имущество физических лиц.

13.2. Земельный налог и его роль.

13.3. Торговые сборы.

13.1. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является местным налогом, устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе — законами указанных субъектов Российской Федерации) и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (городов федерального значения).

Налогоплательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектом налогообложения в соответствии со ст. 401 НК РФ признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) квартира, комната;
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иное здание, строение, сооружение, помещение.

Дома и жилые строения, расположенные на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, относятся к жилым домам.

Не признается объектом налогообложения имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговая база. Налоговая база по налогу на имущество физических лиц в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их кадастровой стоимости, за исключением случая, когда субъектом Российской Федерации не принят закон об установлении в срок до 1 января 2020 г. единой даты начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения.

Начиная с 1 января 2020 г. определение налоговой базы по налогу на имущество физических лиц исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения не производится.

Уточнить дату начала применения на территории субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, а также реквизиты соответствующего закона можно воспользовавшись перечнем субъектов Российской Федерации, в которых для расчета налога на имущество организаций и (или) налога на имущество физических лиц применяется кадастровая стоимость объектов недвижимости.

В субъектах Российской Федерации, не перешедших на порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости, налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его инвентаризационная стоимость, исчисленная с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 г.

Начиная с налогового периода 2019 г. в ст. 403 НК РФ будут предусмотрены следующие правила применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу:

— применяется кадастровая стоимость, внесённая в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода с учётом нижеприведённых особенностей;

— изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик этого объекта налогообложения учитывается при определении налоговой базы со дня внесения в Единый государственный ре-

есть недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости;

— в случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие исправления технической ошибки в сведениях Единого государственного реестра недвижимости о величине кадастровой стоимости, а также в случае уменьшения кадастровой стоимости в связи с исправлением ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости, пересмотром кадастровой стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в случае недостоверности сведений, использованных при определении кадастровой стоимости, сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости;

— в случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения на основании установления его рыночной стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения кадастровой стоимости, являющейся предметом оспаривания.

Перечисленные правила, устанавливающие порядок применения с 2019 г. измененной в течение налогового периода кадастровой стоимости, подлежат применению к сведениям об изменении кадастровой стоимости, внесенным в Единый государственный реестр недвижимости по основаниям, возникшим с 1 января 2019 г.

Ставки налога. Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Налоговые ставки зависят от применяемого в субъекте Российской Федерации порядка определения налоговой базы: исходя из кадастровой стоимости либо исходя из инвентаризационной стоимости налогооблагаемого недвижимого имущества (жилые дома, квартиры, комнаты, гаражи, машино-места, нежилые помещения,

объекты незавершённого строительства, иные здания, строения, сооружения, помещения).

Перечень регионов, применяющих порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой или инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, размещён в разделе «Налогообложение недвижимости исходя из кадастровой стоимости».

В муниципальных образованиях, городах Москва и Санкт-Петербург, применяющих порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения, налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих 0,1 %; 2 %; 0,5 % в отношении:

— жилых домов, части жилых домов, квартир, части квартир, комнат;

— объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом;

— единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы один жилой дом;

— гаражей и машино-мест, в том числе расположенных в объектах налогообложения, указанных в подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ;

— хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках для ведения личного подсобного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

При этом налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (ст. 406 НК РФ).

Если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), налогообложение производится по указанным в НК РФ налоговым ставкам.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от кадастровой стоимости объекта налогообложения, вида объекта налогообложения, места нахождения объекта налогообложения.

В муниципальных образованиях, применяющих порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, налоговые ставки устанавливаются на основе умноженной на коэффициент-дефлятор суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, принадлежащих на праве собственности налогоплательщику (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов), расположенных в пределах одного муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя), в следующих пределах:

<i>Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, умноженная на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов)</i>	<i>Ставка налога</i>
До 300 000 рублей включительно	До 0,1 процента включительно
Свыше 300 000 до 500 000 рублей включительно	Свыше 0,1 до 0,3 процента включительно
Свыше 500 000 рублей	Свыше 0,3 до 2,0 процента включительно

Если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, налогообложение производится по налоговой ставке:

— 0,1 % в отношении объектов с суммарной инвентаризационной стоимостью, умноженной на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов), до 500 000 рублей включительно;

— 0,3 % в отношении остальных объектов.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от:

— суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, умноженной на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов);

— вида объекта налогообложения;

— места нахождения объекта налогообложения;

Льготы по налогу. Право на налоговую льготу имеют следующие категории налогоплательщиков:

— Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

— инвалиды I и II групп инвалидности;

— инвалиды с детства, дети-инвалиды;

— участники гражданской войны и Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан, а также ветераны боевых действий;

— лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

— лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ от 15 мая 1991 г. № 1244-1 «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

— военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

— лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

— члены семей военнослужащих, потерявших кормильца, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 27 мая 1998 г. № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»;

— пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание;

— физические лица, соответствующие условиям, необходимым для назначения пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации, действовавшим на 31 декабря 2018 г. (с 1 января 2019 г.);

— граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

— физические лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь или ставшие инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

— родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;

— физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, — в отношении специально оборудованных помещений, сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, — на период такого их использования;

— физические лица — в отношении хозяйственных строений или сооружений, площадь каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Также предоставляется налоговый вычет для физических лиц, имеющих трех и более несовершеннолетних детей.

Налоговая льгота предоставляется в размере подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога в отношении объекта налогообложения, находящегося в собственности налогоплательщика и не используемого налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

При определении подлежащей уплате налогоплательщиком суммы налога налоговая льгота предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика вне зависимости от количества оснований для применения налоговых льгот.

Налоговая льгота предоставляется в отношении следующих видов объектов налогообложения:

- 1) квартира, часть квартиры или комната;
- 2) жилой дом или часть жилого дома;
- 3) помещение или сооружение, указанные в подп. 14 п. 1 ст. 407 Налогового кодекса РФ;
- 4) хозяйственное строение или сооружение, указанные в подп. 15 п. 1 ст. 407 Налогового кодекса РФ;
- 5) гараж или машино-место.

Налоговая льгота не предоставляется в отношении объектов налогообложения, указанных в подп. 2 п. 2 ст. 406 Налогового кодекса РФ, за исключением гаражей и машино-мест, расположенных в таких объектах налогообложения.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 346.1, п. 3 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26 и п. 10 ст. 346.23 Налогового кодекса Российской Федерации применение индивидуальными предпринимателями системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, патентной системы налогообложения предусматривает их освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого в предпринимательской деятельности, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень административно-деловых и торговых центров, определяемый в соответствии со ст. 378.2 Налогового кодекса РФ.

Физические лица, имеющие право на налоговые льготы, установленные законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

В случае, если налогоплательщик, относящийся к одной из категорий лиц, указанных в подп. 2, 3, 10, 10¹, 12, 15 п.1 ст. 407 Налогово-

го кодекса Российской Федерации, и имеющий право на налоговую льготу, не представил в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, налоговая льгота предоставляется на основании сведений, полученных налоговым органом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и другими федеральными законами.

Уведомление о выбранных объектах налогообложения, в отношении которых предоставляется налоговая льгота, представляется налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору до 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота.

Уведомление о выбранных объектах налогообложения может быть представлено через МФЦ, с которым налоговым органом заключено соглашение о возможности оказания соответствующей услуги.

Убедившись, что налогоплательщик относится к категориям физических лиц, имеющих право на налоговую льготу, но льгота не учтена в полученном налоговом уведомлении или возникла впервые, целесообразно подать в любой налоговый орган заявление о предоставлении льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц по установленной форме (письмо ФНС России от 13 мая 2020 г. № БС-4-21/7799).

Порядок исчисления и уплаты налога. Налог на имущество физических лиц исчисляется налоговыми органами на основании сведений, представляемых органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ними, если иное не предусмотрено ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налог исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода с направлением налогоплательщику налогового уведомления для уплаты налога. При этом применяются следующий порядок расчета налога:

1. Для субъектов Российской Федерации, в которых введен порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения сумма налога за первые три налоговых периода с начала применения порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения исчисляется по следующей формуле:

$$H=(H1 - H2)*K + H2,$$

где H — сумма налога, подлежащая уплате. В случае прекращения у налогоплательщика в течение налогового периода права собственности на указанный объект налогообложения, возникновения (прекращения) права на налоговую льготу, изменения доли в праве общей собственности на объект налогообложения исчисление суммы налога (H) производится с учетом положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации.

$H1$ — сумма налога, исчисленная в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации исходя из налоговой базы, определенной в соответствии со ст. 403 Налогового кодекса Российской Федерации, без учета положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации.

$H2$ — сумма налога, исчисленная исходя из соответствующей инвентаризационной стоимости объекта налогообложения (без учета положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации) за последний налоговый период определения налоговой базы в соответствии со ст. 404 Налогового кодекса Российской Федерации, либо сумма налога на имущество физических лиц, исчисленная за 2014 г. в соответствии с Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» и приходящаяся на указанный объект налогообложения, в случае применения порядка исчисления налога в соответствии со ст. 403 Налогового кодекса Российской Федерации начиная с 1 января 2015 г.;

K — коэффициент, равный:

— 0,2 — применительно к первому налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости;

— 0,4 — применительно ко второму налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости;

— 0,6 — применительно к третьему налоговому периоду, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости.

Перечень регионов, применяющих порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения, размещён в разделе «Налогообложение недвижимости исходя из кадастровой стоимости».

В случае, если исчисленное в соответствии с указанной формулой в отношении объекта налогообложения значение суммы налога N_2 превышает соответствующее значение суммы налога N_1 , сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Начиная с четвертого налогового периода, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости, исчисление суммы налога производится как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Указанная формула не применяется при исчислении налога в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, а также объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением гаражей и машино-мест, расположенных в таких объектах налогообложения.

В случае, если сумма налога, исчисленная исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения (без учета положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации), превышает сумму налога, исчисленную исходя из кадастровой стоимости в отношении этого объекта налогообложения (без учета положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации) за предыдущий налоговый период с учетом коэффициента 1,1, сумма налога подлежит уплате исходя из кадастровой стоимости этого объекта налогообложения (без учета положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации) за предыдущий налоговый период с учетом коэффициента 1,1, а также с учетом положений пп. 4–6 ст. 408 Налогового кодекса Российской Федерации, примененных к налоговому периоду, за который исчисляется сумма налога. Указанные положения применяются при исчислении налога начиная с третьего налогового периода, в котором налоговая база определяется в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-

Петербурге или Севастополе) исходя из кадастровой стоимости. Коэффициент десятипроцентного ограничения роста налога не применяется при исчислении налога в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, а также объектов налогообложения, предусмотренных абз. 2 п. 10 ст. 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением гаражей и машино-мест, расположенных в таких объектах налогообложения.

2. Для субъектов Российской Федерации, в которых действует порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Перечень регионов, применяющих порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, размещён на сайте ФНС в разделе «Налогообложение недвижимости исходя из кадастровой стоимости».

Для объектов налогообложения, находящихся в общей долевой собственности, налог исчисляется для каждого из участников долевой собственности пропорционально его доле в праве собственности, а объектов общей совместной собственности — для каждого участника в равных долях.

В случае применения на территории субъекта Российской Федерации порядка исчисления налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости при расчете налога на имущество физических лиц применяются следующие, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, налоговые вычеты:

— для квартиры, части жилого дома кадастровая стоимость уменьшается на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры, части жилого дома;

— для комнаты, части квартиры кадастровая стоимость уменьшается на величину кадастровой стоимости 10 квадратных метров общей площади этой комнаты, части квартиры;

— для жилого дома кадастровая стоимость уменьшается на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома (при этом в целях налогообложения дома и жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородни-

чества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, относящихся к жилым домам);

— для единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы один жилой дом кадастровая стоимость уменьшается на один миллион рублей;

— для объектов налогообложения, указанных в пп. 3–5 ст. 403 Налогового кодекса Российской Федерации, находящихся в собственности физических лиц, имеющих трех и более несовершеннолетних детей, налоговая база уменьшается на величину кадастровой стоимости 5 квадратных метров общей площади квартиры, площади части квартиры, комнаты и 7 квадратных метров общей площади жилого дома, части жилого дома в расчете на каждого несовершеннолетнего ребенка. Данный налоговый вычет предоставляется в отношении одного объекта налогообложения каждого вида (квартира, часть квартиры, комната, жилой дом, часть жилого дома) в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному пп. 6 и 7 ст. 407 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе в случае непредставления в налоговый орган соответствующего заявления, уведомления.

При этом представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе увеличивать размеры предусмотренных Кодексом вычетов.

В случае, если при применении налоговых вычетов налоговая база принимает отрицательное значение в целях исчисления налога такая налоговая база принимается равной нулю.

Особенности применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы:

а) для целей налогообложения применяется кадастровая стоимость объекта налогообложения, указанная в Едином государственном реестре недвижимости (далее — ЕГРН) и подлежащая применению по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, за исключением нижеперечисленных случаев;

б) с 1 января 2019 г. изменение кадастровой стоимости вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик объекта налогообложения (уточнения площади, назначения, разрешенного использования, категории и т. п.) учитывается со дня вне-

сения в ЕГРН сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости;

в) в случае оспаривания кадастровой стоимости и установления начиная с 1 января 2019 г. рыночной стоимости объекта налогообложения по решению комиссии при управлении Росреестра или по решению суда, сведения о вновь установленной кадастровой стоимости (рыночной стоимости объекта налогообложения), внесенные в ЕГРН, учитываются начиная с даты начала применения оспоренной кадастровой стоимости;

г) в случае изменения кадастровой стоимости вследствие исправления технической ошибки в сведениях ЕГРН, а также уменьшения кадастровой стоимости в связи с исправлением ошибок, допущенных при ее определении, пересмотром кадастровой стоимости по решению комиссии или суда из-за недостоверности сведений, использованных при ее определении, сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в ЕГРН, учитываются с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового периода права собственности на имущество исчисление суммы налога в отношении данного имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых это имущество находилось в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Если возникновение права собственности на имущество произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно или прекращение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права.

Если возникновение права собственности на имущество произошло после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение указанного права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента для расчета налога.

В отношении объекта налогообложения, прекратившего свое существование в связи с его гибелью или уничтожением, исчисление налога прекращается с 1-го числа месяца гибели или уничтожения та-

кого объекта на основании заявления о его гибели или уничтожении, представленного налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору. С указанным заявлением налогоплательщик вправе представить документы, подтверждающие факт гибели или уничтожения объекта налогообложения. Указанные заявление и документы могут быть представлены в налоговый орган через МФЦ, с которым налоговым органом заключено соглашение о возможности оказания соответствующей услуги.

В случае, если документы, подтверждающие факт гибели или уничтожения объекта налогообложения, в налоговом органе отсутствуют, в том числе не представлены налогоплательщиком самостоятельно, налоговый орган по информации, указанной в заявлении налогоплательщика о гибели или уничтожении объекта налогообложения, запрашивает сведения, подтверждающие факт гибели или уничтожения объекта налогообложения, у органов и иных лиц, у которых имеются эти сведения.

Орган или иное лицо, получившие запрос налогового органа о представлении сведений, подтверждающих факт гибели или уничтожения объекта налогообложения, исполняет указанный запрос в течение семи дней со дня его получения или в тот же срок сообщает в налоговый орган о причинах неисполнения запроса.

Налоговый орган в течение трех дней со дня получения указанного сообщения обязан проинформировать налогоплательщика о неполучении по запросу сведений, подтверждающих факт гибели или уничтожения объекта налогообложения, и о необходимости представления налогоплательщиком подтверждающих документов в налоговый орган.

13.2. Земельный налог и его роль

Порядок налогообложения земельных участков в Российской Федерации определен главой 31 НК РФ.

Юридические лица. Земельный налог является местным налогом. Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками-организациями в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ.

Плательщиками налога признаются организации, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения

в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования (п. 1 ст. 388 НК РФ).

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Не признаются налогоплательщиками организации в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

— земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;

— земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

— земельные участки из состава земель лесного фонда;

— земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда;

— земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговый период — год.

Отчетный период — первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 391 НК РФ.

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на день внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого земельного участка.

Согласно ст. 391 НК РФ предусмотрены следующие правила применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу:

— изменение кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, регулирующим проведение государственной кадастровой оценки, и п. 1.1 ст. 391 НК РФ;

— в случае изменения кадастровой стоимости земельного участка вследствие установления его рыночной стоимости сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений Единого государственного реестра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

1) 0,3 % в отношении земельных участков:

— отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

— занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности);

— не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

— ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд (ст. 27 Земельного Кодекса РФ);

2) 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 2 ст. 394 НК РФ).

В отношении налогоплательщиков, являющихся стороной соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), заключенного с субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием или с Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием, не применяются положения последующих актов законодательства о налогах и сборах в части изменения порядка

определения налоговых ставок, в течение всего периода действия соглашения при наличии о нём сведений в реестре СЗПК.

Льготы по налогу. Федеральные льготы:

— учреждения и органы уголовно-исполнительной системы — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти учреждения и органы функций;

— организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

— религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

— общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

— организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 %, — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

— учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

— организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традицион-

го бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

— общины коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

— организации — резиденты особой экономической зоны, за исключением организаций, указанных в п. 11 ст. 395 НК РФ, — в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок;

— организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре "Сколково"», — в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра «Сколково» и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом;

— судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, — в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на десять лет;

— организации-участники свободной экономической зоны — в отношении земельных участков, расположенных на территории свободной экономической зоны и используемых в целях выполнения договора об осуществлении деятельности в свободной экономической зоне, сроком на три года с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок. В случае расторжения договора об условиях деятельности в свободной экономической зоне по решению суда сумма налога подлежит исчислению (без учета применения налоговой льготы) за весь период реализации инвестиционного проекта в свободной экономической зоне и уплате в бюджет;

— организации, признаваемые фондами в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ «Об инновационных

научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», — в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного научно-технологического центра (льгота действует с 1 января 2019 г.).

Местные льготы. При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков.

Подробную информацию об установленных налоговых ставках и льготах в конкретном муниципальном образовании можно узнать, воспользовавшись информационным ресурсом «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам».

В случае, если в период применения налоговых льгот, предусмотренных подп. 9, 11 и 12 п. 1 ст. 395 НК РФ, осуществлены раздел или объединение земельных участков, то указанные налоговые льготы не применяются в отношении образованных в результате раздела или объединения земельных участков.

Налогоплательщики-организации, имеющие право на налоговые льготы, установленные законодательством о налогах и сборах, представляют в налоговый орган по своему выбору заявление о предоставлении налоговой льготы, а также вправе представить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу.

Заявление о предоставлении налоговой льготы рассматривается налоговым органом в течение 30 дней со дня его получения. В случае направления налоговым органом вышеуказанного запроса руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить срок рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы не более чем на 30 дней, уведомив об этом налогоплательщика.

По результатам рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы налоговый орган направляет налогоплательщику способом, указанным в этом заявлении, уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе от предоставления налоговой льготы.

В уведомлении о предоставлении налоговой льготы должны быть указаны основания предоставления налоговой льготы, объекты

налогообложения и периоды, применительно к которым предоставляется налоговая льгота. В сообщении об отказе от предоставления налоговой льготы должны быть указаны основания отказа от предоставления налоговой льготы, объекты налогообложения, а также период, начиная с которого налоговая льгота не предоставляется.

В отношении налогоплательщиков, являющихся стороной соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), заключенного с субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием или с Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием, не применяются положения последующих актов законодательства о налогах и сборах в части изменения порядка определения налоговых льгот, в течение всего периода действия соглашения при наличии о нём сведений в реестре СЗПК.

Указанные особенности не распространяются на последующие акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие налоговые льготы, условия и сроки применения и прекращения действия указанных льгот.

Порядок исчисления и уплаты налога. Порядок исчисления налога, а также авансовых платежей определен ст. 396 НК РФ.

Основные положения:

— сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, с учетом особенностей, установленных ст. 396 НК РФ;

— налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно;

— сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется налогоплательщиками-организациями как разница между суммой налога, исчисленной в соответствии с п. 1 ст. 396 НК РФ, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу;

— налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка;

— в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого

владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых этот земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом, если возникновение права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно или прекращение указанного права произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права. Если возникновение права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) произошло после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение указанного права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента, указанного в настоящем пункте;

В случае изменения в течение налогового (отчетного) периода кадастровой стоимости вследствие изменения характеристик земельного участка исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении такого земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого в порядке, аналогичном установленному п. 7 ст. 396 НК РФ.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной ре-

гистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуально-жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

С 2021 г. налогоплательщики-организации обязаны направить в налоговый орган по своему выбору сообщение о наличии у них земельных участков, признаваемых объектами налогообложения (далее — сообщение), в случае неполучения сообщения об исчисленной налоговым органом сумме земельного налога в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на земельные участки, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сообщение не представляется в случае, если организации было передано (направлено) сообщение об исчисленной налоговым органом сумме земельного налога в отношении этого объекта или если организация представляла в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы по земельному налогу в отношении соответствующего объекта налогообложения.

Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком налоговому органу сообщения влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога в отношении земельного участка, по которому не представлено (несвоеременно представлено) сообщение (п. 3 ст. 129.1 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты налога. Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в порядке, установленном нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Налог подлежит уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками-организациями в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 5 ст. 396 НК РФ.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками-организациями в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ.

В целях обеспечения полноты уплаты налога налогоплательщиками-организациями налоговые органы передают (направляют) указанным налогоплательщикам-организациям (их обособленным подразделениям) по месту нахождения принадлежащих им транспортных средств сообщения об исчисленных налоговыми органами суммах налога.

В отношении налогоплательщиков, являющихся стороной соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), заключенного с Российской Федерацией и субъектом Российской Федерации или только с субъектом Российской Федерации, или с субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием, или с Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации и муниципальным образованием, не применяются положения последующих актов законодательства о налогах и сборах в части изменения порядка и (или) сроков уплаты налога, в течение всего периода действия соглашения при наличии о нём сведений в реестре СЗПК.

Налоговая декларация. Начиная с 2021 г. (за налоговый период 2020 г. и последующие налоговые периоды) налогоплательщики-

организации налоговые декларации по земельному налогу не представляют.

Уточненные налоговые декларации за налоговый период 2019 г. и ранее представляются в налоговый орган по месту учета организации по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения.

Физические лица и индивидуальные предприниматели. Плательщиками земельного налога признаются физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (п. 1 ст. 388 НК РФ).

Не признаются налогоплательщиками физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), на территории которого введен налог (ст. 389 НК РФ).

Не признаются объектом налогообложения:

— земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, музеями-заповедниками;

— земельные участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Налоговый период — год.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ.

Сведения о кадастровой стоимости земельных участков размещаются на официальном сайте Росреестра в сети Интернет.

Налоговая база для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение государственного ка-

дастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности, а в случае нахождения в общей совместной собственности — в равных долях.

Согласно ст. 391 НК РФ предусмотрены следующие правила применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы по налогу:

— применяется кадастровая стоимость земельного участка, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода с учётом нижеприведённых особенностей;

— изменение кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, регулирующим проведение государственной кадастровой оценки, и п. 1.1 ст. 391 НК РФ;

— в случае изменения кадастровой стоимости земельного участка вследствие установления его рыночной стоимости сведения об изменённой кадастровой стоимости, внесённые в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) и не могут превышать:

1) 0,3 % исходя из кадастровой стоимости в отношении следующих земельных участков:

— отнесённых к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населённых пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

— занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретённых

(предоставленных) для жилищного строительства (за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности);

— не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;

2) 1,5 % исходя из кадастровой стоимости в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

В случае правообладания земельным участком в течение неполного налогового периода применяется коэффициент, который определяется как отношение числа полных месяцев, в течение которых участок находился в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении к числу календарных месяцев в налоговом периоде.

Подробную информацию об установленных налоговых ставках можно узнать, воспользовавшись информационным ресурсом «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам».

До 1 января года, следующего за годом утверждения на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя результатов массовой кадастровой оценки земельных участков, налоговая база в отношении земельных участков, расположенных на территориях указанных субъектов Российской Федерации, определяется на основе нормативной цены земли, установленной на 1 января соответствующего налогового периода органами исполнительной власти Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

Льготы по налогу. Федеральные льготы. Освобождаются от налогообложения физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов.

Местные льготы. При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление величины налогового вычета для отдельных категорий налогоплательщиков.

С информацией о налоговых льготах (по всем видам имущественных налогов во всех муниципальных образованиях) можно ознакомиться в рубрике «Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам», либо обратившись в налоговые инспекции или в контакт-центр ФНС России.

Уменьшение налоговой базы (далее — налоговый вычет) производится в отношении одного земельного участка по выбору налогоплательщика (независимо от категории земель, вида разрешенного использования и местоположения земельного участка в пределах территории Российской Федерации).

Право на налоговый вычет реализуется посредством представления налогоплательщиком в любой налоговый орган уведомления о выбранном земельном участке, в отношении которого применяется налоговый вычет (далее — уведомление).

Уведомление о выбранном земельном участке, в отношении которого применяется налоговый вычет, представляется налогоплательщиком в налоговый орган по своему выбору не позднее 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанного земельного участка применяется налоговый вычет. Уведомление о выбранном земельном участке может быть представлено в налоговый орган через многофункциональный центр предоставления государственных или муниципальных услуг.

Уведомление о выбранном земельном участке рассматривается налоговым органом в течение 30 дней со дня его получения. В случае направления налоговым органом запроса в связи с отсутствием сведений, необходимых для рассмотрения уведомления о выбранном земельном участке, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить срок рассмотрения уведомления не более чем на 30 дней, уведомив об этом налогоплательщика.

При выявлении оснований, препятствующих применению налогового вычета в соответствии с уведомлением о выбранном земельном участке, налоговый орган информирует об этом налогоплательщика.

При непредставлении уведомления налоговый вычет предоставляется в отношении одного земельного участка с максимальной исчисленной суммой налога.

В случае, если при применении налогового вычета налоговая база принимает отрицательное значение, в целях исчисления налога такая налоговая база принимается равной нулю.

Для лиц, указанных в п. 5 ст. 391 Налогового кодекса Российской Федерации, не требуется дополнительно представлять заявление о предоставлении налоговой льготы в виде вычета, предусмотренное п. 10 ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации, если у налогового органа имеются документированные сведения, позволяющие подтвердить право налогоплательщика на налоговую льготу в виде вычета. Например, ранее налогоплательщикам предоставлены и применялись налоговым органом налоговые льготы по земельному налогу в виде уменьшения налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в соответствии с п. 5 ст. 391 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции до вступления в силу Закона № 436-ФЗ), по налогу на имущество физических лиц (в том числе на основании подп. 1–4, 6, 8, 10, 12 п. 1 ст. 407 Налогового кодекса Российской Федерации) и (или) налоговые льготы при налогообложении имущества в соответствии с законами субъектов Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Порядок предоставления налоговых льгот. Убедившись, что налогоплательщик относится к категориям физических лиц, имеющих право на налоговую льготу, но льгота не учтена в полученном налоговом уведомлении или возникла впервые, целесообразно подать в любой налоговый орган заявление о предоставлении льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц по установленной форме (письмо ФНС России от 13 мая 2020 г. № БС-4-21/7799@).

Если заявление о предоставлении налоговой льготы направлялось в налоговый орган и в нём не указывалось на то, что льгота будет использована в ограниченный период, заново представлять заявление не требуется.

Подать заявление о предоставлении налоговой льготы в налоговый орган можно любым удобным способом: через «Личный кабинет налогоплательщика»; почтовым сообщением в налоговую инспекцию; путем личного обращения в любую налоговую инспекцию; че-

рез уполномоченный МФЦ, с которым налоговым органом заключено соглашение о возможности оказания соответствующей услуги.

Заявление о предоставлении налоговой льготы рассматривается налоговым органом в течение 30 дней со дня его получения.

В случае, если налоговым органом запрошены сведения, подтверждающие право налогоплательщика на налоговую льготу, у органов и иных лиц, у которых имеются эти сведения, то срок рассмотрения заявления может быть продлен, но не более чем на 30 дней. При этом налогоплательщик уведомляется о продлении срока рассмотрения заявления.

По результатам рассмотрения заявления налоговый орган направляет налогоплательщику способом, указанным в заявлении, уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе в предоставлении налоговой льготы с указанием оснований отказа.

В случае, если налогоплательщик — физическое лицо, имеющее право на налоговую льготу, не представил в налоговый орган заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, налоговая льгота предоставляется на основании сведений, полученных налоговым органом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и другими федеральными законами, начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика — физического лица возникло право на налоговую льготу.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками — физическими лицами, исчисляется налоговыми органами как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество.

В случае, если сумма налога, исчисленная в отношении земельного участка в соответствии со ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации (без учета положений пп. 7, 71, абз. 5 п. 10 ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации), превышает сумму налога, исчисленную в отношении этого земельного участка (без учета положений пп. 7, 71, абз. 5 п. 10 ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации) за предыдущий налоговый период с учетом коэффициента 1,1, сумма налога подлежит уплате налогоплательщиками — физическими лицами в размере, равном сумме налога, исчисленной в соответствии со ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации (без учета

положений пп. 7, 71, абз. 5 п. 10 ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации) за предыдущий налоговый период с учетом коэффициента 1,1, а также с учетом положений пп. 7, 71, абз. 5 п. 10 ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации, примененных к налоговому периоду, за который исчисляется сумма налога.

Положения настоящего пункта не применяются при исчислении налога с учетом положений пп. 15 и 16 ст. 396 Налогового кодекса Российской Федерации.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых этот земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если возникновение права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно или прекращение указанного права произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения (прекращения) указанного права.

Если возникновение права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) произошло после 15-го числа соответствующего месяца или прекращение указанного права произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц возникновения (прекращения) указанного права не учитывается при определении коэффициента, указанного в настоящем пункте.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется со дня открытия наследства.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога производится с учетом ко-

эффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Налоговые уведомления об уплате налога направляются налогоплательщикам налоговыми органами в порядке и сроки, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 52 НК РФ).

Уплата налога производится не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случаях наличия в налоговом уведомлении блока с перерасчетом ранее исчисленных сумм налогов и направления налогового уведомления в срок не позднее 30 рабочих дней до наступления срока уплаты налога (в 2021 г. это направление налогового уведомления не позднее 19 октября) налог уплачивается не позднее 1 декабря года направления налогового уведомления, а случае направления налогового уведомления в срок менее 30 рабочих дней — не позднее 1 декабря года, следующего за годом направления налогового уведомления.

Налогоплательщик уплачивает налог не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления.

13.3. Торговые сборы

Торговый сбор является местным платежом и устанавливается в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся торговой деятельностью через объекты движимого или недвижимого имущества (ст. ст. 411, 412 главы 33 НК РФ).

Согласно ст. 413 НК РФ к объектам осуществления торговли относятся здания, сооружения, помещения, стационарные и нестационарные торговые объекты и торговые точки, а также объекты недвижимого имущества, используемые управляющими рынками компаниями в деятельности по организации розничных рынков.

Плательщики торгового сбора — организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) (ст. 411 НК РФ).

Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора (п. 1 ст. 416 НК РФ).

Постановка на учет производится на основании уведомления в течение 5 дней после его получения налоговым органом. В течение 5 дней с даты постановки на учет плательщику сбора направляется соответствующее свидетельство (п. 3 ст. 416 НК РФ).

В случае прекращения осуществления предпринимательской деятельности с использованием объекта осуществления торговли плательщик сбора представляет в налоговый орган соответствующее уведомление не позднее 5 дней с даты прекращения осуществления предпринимательской деятельности, в отношении которой установлен сбор.

При нарушении срока подачи уведомления о прекращении использования объекта осуществления торговли (уведомления о прекращении осуществления деятельности, в отношении которой установлен сбор), датой прекращения использования объекта осуществления торговли (датой снятия с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора) является дата представления в налоговый орган соответствующего уведомления.

Форма и формат уведомления о постановке на учет (снятия с учета) в качестве плательщика торгового сбора:

— уведомление о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора;

— уведомление о снятии с учета в качестве плательщика торгового сбора.

Уплата сбора производится ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения, т. е. квартала (п. 2 ст. 417 НК РФ).

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут устанавливаться льготы, основания и порядок их применения (п. 3 ст. 410 НК РФ).

В соответствии с главой 33 «Торговый сбор» Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 1 Закона города Москвы от 17 декабря 2014 г. № 62 «О торговом сборе» с 1 июля 2015 г. на территории города Москвы предусмотрено введение торгового сбора.

Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения, т. е. квартала (п. 2 ст. 417 НК РФ).

Актуальную и исчерпывающую информацию по действующим налогам и сборам можно найти на сайте ФНС РФ (nalog.ru) в разделе «Налогообложение в РФ» либо уточнить непосредственно в ИФНС своего региона. Для жителей Петербурга эта информация опубликована территориальным органом ФНС РФ (см. ссылку <https://www.nalog.ru/m78/taxation/shopcoll/>, «78 Санкт-Петербург»). Аналогичным способом просматривается информация и по области.

Исходя из перечисленных законодательных норм можно сделать следующие выводы.

В Ленинградской области торговый сбор не применяется, так как согласно главе 33 НК РФ устанавливать его могут только города федерального значения.

Петербургские власти не издавали законов об установлении торгового сбора на своей территории. Следовательно, здесь он пока не применяется. Обращаясь к публикациям, размещенным на официальном сайте ФНС РФ, следует отметить, что сейчас опубликованных данных о введении сбора на территории Петербурга на сайте не имеется. Как известно, с 2015 г. сбор введен только в Москве с принятием Закона от 17 декабря 2014 г. № 62 «О торговом сборе». Он действует и применяется в столице с 2020 г. В связи с этим москвичи, индивидуальные предприниматели, юридические лица, которые занимаются торговлей в столице, связанной с объектами движимого либо недвижимого имущества, должны встать на учет и платить торговый сбор. При этом не важно, где они зарегистрированы, главное, что объект торговли находится на территории Москвы.

Следовательно, если ИП, юрлицо из Петербурга либо Ленинградской области будет заниматься торговой деятельностью в столице, то на них будет распространяться действие Закона № 62. Оплата торгового сбора в этой ситуации будет обязательной.

Вопросы и задания для самоконтроля:

1. К какому виду налогов относится налог на имущество физических лиц?
2. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?
3. Что является объектами налогообложения по налогу на имущество физических лиц?
4. Как исчисляется налоговая база по налогу на имущество физических лиц?
5. Перечислите ставки налога на имущество физических лиц.
6. Какие вы знаете виды льгот по налогу на имущество физических лиц?
7. Укажите порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц.
8. К какому виду налогов относится земельный налог?
9. Кто является плательщиком земельного налога?
10. Что является объектами налогообложения по земельному налогу?
11. Кто является плательщиком торгового сбора?
12. Назовите порядок уплаты торгового сбора.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» включает в себя 13 глав, в которых рассматриваются все виды налогов, существующих в Российской Федерации. Темы пособия взаимосвязаны с дисциплинами «Налоговое право», «Предпринимательское право» и «Гражданское право», их содержание является отчасти отражением производной правового режима имущества физических и юридических лиц, а также объекта гражданских прав и объекта налогообложения. Несмотря на административный характер процессов налогообложения, порядок исчисления налогов в системе налогового учёта, налоговая база складывается из того имущественного комплекса, который формируется у физических и юридических лиц. Принадлежность налогов к различным уровням характеризует процессы наполнения различных бюджетов, которые регулируются нормами федерального, регионального и местного законодательства с обязательным отражением их содержания и всех изменений в Налоговом кодексе Российской Федерации.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. : с учетом поправок, внесенных Законом Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации от 14 марта 2020 г. № 1-ФКЗ // Рос. газета. — 1993. — 25 дек.; Собрание законодательства Российской Федерации. — 2020. — № 11. — Ст. 1416.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1996. — № 5. — Ст. 410.

4. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза» (ред. от 29.05.2019) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Ст. 3823.

6. О налоговых органах Российской Федерации : закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. О Фонде пенсионного и социального страхования Российской Федерации : федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 236-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (ред. от 17.08.2021). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. О проведении мероприятий по модернизации организационной структуры Федеральной налоговой службы : приказ ФНС России

от 16 февраля 2021 г. № ЕД-7-12/142@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Основная литература

1. Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для вузов / Л. Н. Лыкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 376 с.

2. Маршавина Л. Я. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / Л. Я. Маршавина [и др.]; под ред. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. — 2-е изд. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 510 с.

3. Поляк Г. Б., Смирнова Е. Е. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для вузов / Г. Б. Поляк [и др.]; отв. ред. Г. Б. Поляк, Е. Е. Смирнова. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 385 с.

4. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для вузов / В. Г. Пансков. — 7-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 472 с.

5. Черника Д. Г., Шмелева Ю. Д. Налоги и налогообложение. Практикум : учебное пособие для вузов / Д. Г. Черник [и др.]; под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 438 с.

Дополнительная литература

1. Бурганова Р. Ш. Устранение механизма устранения двойного налогообложения в системе налогового планирования // Проблемы и перспективы экономики и управления : мат-лы IV междунар. науч. конф. — Санкт-Петербург: Свое издательство, 2015. С. 80–83.

2. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России. — Москва, 2003. — 146 с.

Для заметок

Для заметок

Для заметок

Учебное издание

Гиоев Георгий Варганович,
Коледов Михаил Валентинович,
Комаров Максим Ильич,
Кузин Николай Николаевич,
Шумилин Олег Валентинович

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Редактор *Великих А. Н.*
Компьютерная верстка *Душкова А. Ю.*
Дизайн обложки *Шеряй А. Н.*

ISBN 978-5-91837-682-9



Подписано в печать 14.03.2023. Формат 60×84¹/₁₆
Печать цифровая. Объем 25,25 п. л. Тираж 50 экз. Заказ № 7/23

Отпечатано в Санкт-Петербургском университете МВД России
198206, Санкт-Петербург, ул. Летчика Пилютова, д. 1