

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Тамбовский государственный технический университет»

Н.И. Куликов, М.А. Куликова, Н.П. Назарчук

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

*Рекомендовано УМО вузов России по образованию
в области финансов, учёта и мировой экономики
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по направлению «Экономика» (уровень бакалавриата)
специальности «Налоги и налогообложение»*



Тамбов
Издательство ФГБОУ ВПО «ТГТУ»
2013

ББК У261.41я73
УДК 336.02(075.8)
К903

Р е ц е н з е н т ы:

Проректор по корпоративной политике
ФГБОУ ВПО «ТГУ им. Г.Р. Державина»
доктор экономических наук, профессор
В.В. Смагина

Директор ГОУ СПО «Тамбовский бизнес-колледж»
доктор экономических наук
Л.Л. Мешкова

Декан экономического факультета ФГБОУ ВПО «ТГТУ»
доктор экономических наук, профессор
Б.И. Герасимов

Куликов, Н.И.

К903 Налоги и налогообложение : учебное пособие / Н.И. Куликов, М.А. Куликова, Н.П. Назарчук. – Тамбов : Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2013. – 388 с. – 100 экз.
ISBN 978-5-8265-1190-9

Раскрываются экономическая сущность и функции налогов, их классификация. Излагаются актуальные вопросы налоговой системы, налогового контроля. Подробно излагается порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, действующих в налоговой системе Российской Федерации. Учебный материал излагается доступным языком, чётко, последовательно, в необходимом объёме.

Предназначено для студентов и преподавателей высших учебных заведений, а также в качестве базового курса для подготовки специалистов по специальностям 080105 и 080109 и бакалавров направления «Экономика» 080100.62 профилей «Финансы и кредит» и «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит».

ББК У261.41я73
УДК 336.02(075.8)

ISBN 978-5-8265-1190-9

© Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Тамбовский государственный технический университет» (ФГБОУ ВПО «ТГТУ»), 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	10
1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	12
Тема 1.1. Экономическая сущность налогов.	
Организация налоговой системы	12
1.1.1. Возникновение налогов и развитие теории налогообложения	12
1.1.2. Основополагающие признаки налогов	20
1.1.3. Элементы налогообложения и основная налоговая терминология	22
1.1.4. Функции налогов и их взаимосвязь	29
1.1.5. Налоговое бремя. Показатели, характеризующие налоговое бремя	31
1.1.6. Принципы налогообложения	34
1.1.7. Классификация налогов	42
1.1.8. Налоговый кодекс – основной налоговый закон Российской Федерации	54
1.1.9. Контрольные вопросы и задания	61
2. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ	64
Тема 2.1. Налоговая декларация и налоговый контроль	64
2.1.1. Налоговая декларация	64
2.1.2. Внесение изменений в налоговую декларацию.....	68
2.1.3. Налоговый контроль: формы, содержание и методы	70
2.1.4. Процессуальные правила и условия проведения налоговых проверок	74
2.1.5. Постановка на учёт в налоговых органах юридических и физических лиц в качестве налогоплательщиков	78
2.1.6. Контрольные вопросы	79
3. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	80
Тема 3.1. Налог на добавленную стоимость	80
3.1.1. Становление НДС и его значение	80
3.1.2. Плательщики НДС	82
3.1.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения	84
3.1.4. Налоговая база	86
3.1.5. Момент определения налоговой базы	87
3.1.6. Налоговые ставки	88

3.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога	98
3.1.8. Налоговые льготы и преференции	98
3.1.9. Контрольные вопросы	100
Тема 3.2. Акцизы	100
3.2.1. Место акцизов в системе налогообложения	100
3.2.2. Подакцизные товары	102
3.2.3. Налогоплательщики акцизов	105
3.2.4. Объект налогообложения	106
3.2.5. Налоговая база и ставки акциза	106
3.2.6. Порядок исчисления и уплаты налога	113
3.2.7. Акцизы на нефтепродукты	115
3.2.8. Дата реализации подакцизных товаров. Налоговый период по акцизам	118
3.2.9. Порядок уплаты акциза при ввозе и подакцизных товаров	120
3.2.10. Контрольные вопросы	121
Тема 3.3. Налог на доходы физических лиц	121
3.3.1. История возникновения и развития НДФЛ	122
3.3.2. Налогоплательщики	124
3.3.3. Объект налогообложения	125
3.3.4. Налоговая база	131
3.3.5. Налоговые вычеты	132
3.3.6. Налоговые ставки	138
3.3.7. Налоговый период	140
3.3.8. Порядок исчисления и уплаты налога	141
3.3.9. Особенности налогообложения индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	142
3.3.10. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов дохода	143
3.3.11. Устранение двойного налогообложения	143
3.3.12. Контрольные вопросы	144
Тема 3.4. Налог на прибыль организаций	145
3.4.1. Налог на прибыль и его значение	145
3.4.2. Плательщики налога на прибыль	147
3.4.3. Объект налогообложения	148
3.4.4. Определение доходов в целях налогообложения	149
3.4.5. Определение расходов в целях налогообложения	151

3.4.6. Налоговая база	169
3.4.7. Налоговые льготы	172
3.4.8. Ставки налога	173
3.4.9. Порядок исчисления и сроки уплаты налога	174
3.4.10. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией	179
3.4.11. Налоговый учёт. Принципы его организации	180
3.4.12. Контрольные вопросы	182
Тема 3.5. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов	182
3.5.1. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов и необходимость его введения	182
3.5.2. Плательщики сборов и объекты обложения	183
3.5.3. Ставки сборов	185
3.5.4. Порядок исчисления и сроки уплаты сборов	189
3.5.5. Контрольные вопросы	191
Тема 3.6. Водный налог	191
3.6.1. Водный налог и необходимость его введения	191
3.6.2. Налогоплательщики и объекты налогообложения	192
3.6.3. Налоговая база	192
3.6.4. Налоговые ставки	193
3.6.5. Порядок исчисления и уплаты водного налога	196
3.6.6. Контрольные вопросы	197
Тема 3.7. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	197
3.7.1. Суть налога на добычу полезных ископаемых	197
3.7.2. Плательщики НДПИ и объект обложения	198
3.7.3. Налоговая база	201
3.7.4. Ставки налога на добычу полезных ископаемых	202
3.7.5. Порядок исчисления и уплаты налога	209
3.7.6. Контрольные вопросы	210
4. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ И ПОШЛИНЫ	211
Тема 4.1. Страховые взносы во внебюджетные фонды	211
4.1.1. Внебюджетные социальные фонды: сущность и назначение	211
4.1.2. Плательщики страховых взносов	215
4.1.3. Объект обложения	217
4.1.4. Не подлежат обложению страховыми взносами	217
4.1.5. Расчётный и отчётные периоды	221

4.1.6.	Страховая база	221
4.1.7.	Льготы отдельным плательщикам страховых взносов	222
4.1.8.	Ставки страховых взносов для разных категорий работодателей, применяемых в 2013 году	222
4.1.9.	Страховые взносы для индивидуального предпринимателя в 2013 году	230
4.1.10.	Страховые взносы, взимаемые с доходов иностранцев	231
4.1.11.	Отчётность в фонды	232
4.1.12.	Персонифицированный учёт	233
4.1.13.	Проверки выездные (камеральные)	233
4.1.14.	Ответственность за неподачу расчётов	234
4.1.15.	Расчёт больничных листов в 2013 году	235
4.1.16.	Источник выплаты пособия по временной нетрудоспособности	237
4.1.17.	Влияние страхового стажа на сумму больничного	237
4.1.18.	Средний заработок для расчёта пособий	238
4.1.19.	Алгоритм расчёта пособия исходя из среднего заработка	238
4.1.20.	Расчёт декретных и пособий по уходу за ребёнком до 1,5 лет	240
4.1.21.	Алгоритм расчёта пособия исходя из МРОТ	241
4.1.22.	Контрольные вопросы	242
Тема 4.2.	Государственная и таможенная пошлина	243
4.2.1.	Понятие государственной пошлины	243
4.2.2.	Плательщики государственной пошлины. Объекты взимания пошлины	244
4.2.3.	Ставки государственной пошлины	244
4.2.4.	Порядок уплаты пошлины в бюджет. Изменение срока уплаты	250
4.2.5.	Порядок возврата или зачёта уплаченной пошлины ..	252
4.2.6.	Контрольные вопросы	252
4.2.7.	Таможенная пошлина. Экономическое содержание таможенной пошлины	253
4.2.8.	Виды таможенной пошлины	255
4.2.9.	Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база	256
4.2.10.	Ставки таможенной пошлины	257
4.2.11.	Тарифные льготы и тарифные преференции	258
4.2.12.	Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины ..	259
4.2.13.	Контрольные вопросы	261

5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ	262
Тема 5.1. Транспортный налог	262
5.1.1. Понятие транспортного налога	262
5.1.2. Налогоплательщики	262
5.1.3. Объекты налогообложения	263
5.1.4. Налоговая база	264
5.1.5. Налоговый период	265
5.1.6. Налоговые ставки	265
5.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога	270
5.1.8. Порядок и сроки уплаты налога в Тамбовской области	272
5.1.9. Контрольные вопросы	273
Тема 5.2. Налог на игорный бизнес	273
5.2.1. Общие положения	274
5.2.2. Игорные зоны	279
5.2.3. Налогоплательщики	281
5.2.4. Объекты налогообложения	281
5.2.5. Налоговая база	282
5.2.6. Налоговый период	282
5.2.7. Налоговые ставки	282
5.2.8. Порядок исчисления налога	283
5.2.9. Порядок и сроки уплаты налога	284
5.2.10. Организация и проведение азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах вне игорных зон	284
5.2.11. Контрольные вопросы	286
Тема 5.3. Налог на имущество организации	287
5.3.1. Правовая основа налога на имущество	287
5.3.2. Налогоплательщики налога на имущество организации	287
5.3.3. Объекты налогообложения	288
5.3.4. Налоговая база	289
5.3.5. Налоговый и отчётный периоды	291
5.3.6. Налоговая ставка	291
5.3.7. От уплаты налога освобождаются категории налогоплательщиков	292
5.3.8. Порядок исчисления и уплаты налога	293
5.3.9. Контрольные вопросы	295

6. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ	296
Тема 6.1. Земельный налог	296
6.1.1. Правовая основа земельного налога и его значение ...	296
6.1.2. Плательщики налога и объект обложения	297
6.1.3. Налоговая база и особенности расчёта налоговой базы	298
6.1.4. Налоговые ставки	300
6.1.5. Налоговые льготы	302
6.1.6. Порядок исчисления и сроки уплаты налога	302
6.1.7. Контрольные вопросы	305
Тема 6.2. Налог на имущество физических лиц	305
6.2.1. Правовая основа налога на имущество физических лиц	305
6.2.2. Плательщики налога на имущество физических лиц	306
6.2.3. Объекты налогообложения	306
6.2.4. Налоговая база	307
6.2.5. Ставка налога на имущество физических лиц	308
6.2.6. От уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются категории граждан	309
6.2.7. Объекты, принадлежащие физическим лицам, с которых не взимается налог на имущество	310
6.2.8. Налоговый период	310
6.2.9. Порядок исчисления и уплаты налога	310
6.2.10. Контрольные вопросы	311
7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	312
Тема 7.1. Единый сельскохозяйственный налог	312
7.1.1. Правовая основа ЕСХН	312
7.1.2. Плательщики ЕСХН	314
7.1.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН	316
7.1.4. Объект налогообложения	317
7.1.5. Налоговая база. Налоговая ставка. Налоговый период	319
7.1.6. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН в бюджет	319
7.1.7. Контрольные вопросы	320
Тема 7.2. Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД)	321
7.2.1. Правовая основа ЕНВД	321
7.2.2. Налогоплательщики ЕНВД	322
7.2.3. Объект налогообложения и налоговая база по ЕНВД	325
7.2.4. Расчёт по ЕНВД	326
7.2.5. Налоговый период. Налоговая ставка по ЕНВД	328
7.2.6. Постановка на налоговый учёт, порядок и сроки уплаты ЕНВД	329
7.2.7. Контрольные вопросы	340

Тема 7.3. Упрощённая система налогообложения (УСН).	
Патентная система налогообложения	340
7.3.1. Правовая основа и преимущества применения УСН	341
7.3.2. Налогоплательщики УСН	343
7.3.3. Порядок и условия перехода на УСН	344
7.3.4. Объекты налогообложения УСН	347
7.3.5. Минимальный налог	349
7.3.6. Налоговый и учётные периоды	352
7.3.7. Ставка налога. Порядок исчисления и уплаты налога	352
7.3.8. Ведение налогового учёта	353
7.3.9. Патентная система налогообложения. Правовая основа патентной системы налогообложения	353
7.3.10. Налогоплательщики патентной системы налогообложения	354
7.3.11. Объекты налогообложения при применении патентной системы налогообложения	354
7.3.12. Налоговая база при применении патентной системы налогообложения	355
7.3.13. Условия перехода на патентную систему налогообложения	357
7.3.14. Налоговый период при применении патентной системы налогообложения	359
7.3.15. Налоговая ставка при применении патентной системы налогообложения	360
7.3.16. Учёт и отчётность при применении патентной системы налогообложения	360
7.3.17. Контрольные вопросы	367
Тема 7.4. Налогообложение при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП)	368
7.4.1. Правовая основа введения специального режима налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП)	368
7.4.2. Основные понятия и положения при введении СРП ...	370
7.4.3. Налогоплательщики	371
7.4.4. Налоги, уплачиваемые при применении СРП	372
7.4.5. Особенности уплаты налогов при применении СРП ..	374
7.4.6. Особенности налогового контроля при СРП	378
7.4.7. Гарантии инвесторов при реализации СРП	379
7.4.8. Контрольные вопросы	380
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	381
ГЛОССАРИЙ	384
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	386

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая система – один из основных инструментов государственного регулирования экономики, посредством которой государство реализует общегосударственные интересы, обеспечивает доходы бюджета, создаёт паритет интересов участников рынка.

Проблема налогов – одна из наиболее сложных в практике осуществления проводимой в нашей стране экономической реформы. Пожалуй, нет сегодня другого аспекта реформы, который подвергался бы такой же серьёзной критике и был бы предметом таких же жарких дискуссий и объектом анализа и противоречивых идей по реформированию. С другой стороны, налоговая система это важнейший элемент рыночных отношений и от неё во многом зависит успех экономических преобразований в стране. Кризис, начавшийся в 2008 г., представляет и сегодня серьёзное испытание для налогообложения и налоговой политики нашего государства. Поэтому к выдвигающимся предложениям о серьёзной ломке созданной к настоящему времени налоговой системы необходимо подходить весьма осторожно, просчитывая не только сиюминутную отдачу от этих преобразований, но и их влияние на все стороны экономики и финансов.

Цель учебного пособия – дать полное представление о налогах и налогообложении и направлении налоговой политики Российской Федерации, а также о перспективах развития на ближайшие годы. Оказать помощь в углубленном и систематизированном получении знаний в области налогообложения, дать чёткие представления о налогах, их видах и налоговой системе Российской Федерации.

Курс основан на знании дисциплин: «Экономика предприятий», «Финансы», «Финансовые вычисления», «Бухгалтерский учёт», «Фи-

нансовое право». Он также тесно связан с дисциплинами «Денежное обращение и кредит», «Финансовый менеджмент», «Международные валютно-кредитные отношения».

Успешное обладание данной дисциплиной позволяет применять полученные знания в практике бухгалтерской и финансовой работы.

Учебное пособие состоит из двух частей. Первая часть посвящена основам теории налогообложения и законодательной базы, регулирующей налогообложение в РФ. Во второй части рассматривается методика исчисления налогов.

В учебном пособии раскрываются природа налога и налогообложения, функции налоговой системы, её роль в укреплении рыночных основ хозяйствования и доходов государственного бюджета. Рассматриваются исторические закономерности налогообложения, система налогообложения в современных условиях как в России, так и в промышленно развитых странах. Анализируются существующие концепции налогообложения, ход налоговых реформ в нашей стране, варианты возможного развития налоговой системы России.

К достоинству учебного пособия можно отнести то, что изучение действующей системы налогообложения в РФ иллюстрируется примерами исчисления налогов. Для обеспечения систематизации знаний в учебном пособии приведены таблицы и схемы. Рассмотрение каждого налога излагается с краткой справки об истории его возникновения и развития, а также изменение в соответствии с существующим Налоговым кодексом РФ. Это позволяет получить целостное представление о системе налогообложения в России, принципах, заложенных в основу её формирования, оценить преимущества и недостатки проводимой налоговой реформы в РФ.

Для закрепления полученных знаний и оказания помощи в случае самостоятельного изучения дисциплины в конце каждой темы размещены контрольные вопросы.

Учебное пособие подготовлено в полном соответствии с учебной программой по данной дисциплине и предназначено в качестве основного для высших учебных заведений, специализирующихся на подготовке специалистов в сфере бухгалтерского учёта и финансов.

Материалами для учебника послужили Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательные акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, указы Президента РФ, инструктивные материалы Министерства финансов РФ, МНС РФ. При написании учебного пособия также использовались материалы российской специальной литературы и периодических изданий. Ссылки на законодательные акты и инструктивные документы приведены в редакции, действующей на 1 января 2013 г.

1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Тема 1.1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

1.1.1. Возникновение налогов и развитие теории налогообложения	12
1.1.2. Основопологающие признаки налогов	20
1.1.3. Элементы налогообложения и основная налоговая терминология	22
1.1.4. Функции налогов и их взаимосвязь	29
1.1.5. Налоговое бремя. Показатели, характеризующие налоговое бремя	31
1.1.6. Принципы налогообложения	34
1.1.7. Классификация налогов	42
1.1.8. Налоговый кодекс – основной налоговый закон РФ	54
1.1.9. Контрольные вопросы и задания	61

1.1.1. Возникновение налогов и развитие теории налогообложения

Исторически практика налогообложения предшествовала их научному обоснованию. Возрастало и сокращалось число налогов, менялась их роль и база налога. Яркие примеры налоговых активистов – римский император Гай Калигула, короли французский Людовик XIV и прусский Фридрих I, российский император Петр I. С тех пор финансовая наука прошла долгий путь. Развитие налоговой системы как практического воплощения теоретических выводов можно в общем виде представить как движение от частных, конкретно-исторических форм изъятия доходов к общим формам, которое выражается в распределении налогов на максимальное количество налогоплательщиков и в достаточной стабильности налоговых платежей.

В период господства натурального хозяйства государственные финансы редко отделялись от финансов государя. В этот период сбор налогов мог легко быть замещён выполнением различных повинностей, например: строительством дорог, рытьём каналов, а самое главное – службой в армии и участием в управлении государством. Поскольку было бы нелепо государю требовать уплаты налогов со своих «подарков» за усердную службу, то возникали необлагаемые налогами сословия. Налоги в то время не являлись основным средством пополнения казны. Важную роль играли доходы от домена (собственных владений главы государства), государственные монополии (в Древнем Египте – продажа зерна, в средневековье – соль, сахар, табак, вино и др.),

продажи регалий (когда свободной земли стало не хватать) и система откупов и кредита.

В этот период налоговая база носила в основном оценочный характер. Оценивалась примерная урожайность земли (кадастр), численность работников (подворный, подушевой налог), численность голов скота, наличие мельницы и т.п. Лишь в городах и центрах торговли существовали налоги с продажи, хотя и в городах налоговая база носила оценочный характер. Уплата налога осуществлялась всем цехом, обладающим монополией на определённый вид ремесла, – сапожниками, горшечниками, кузнецами и др. Торговля была обременена оплатой обязательных услуг за взвешивание, измерение, постой, проезд через ворота или по мосту (вместо выполнения повинностей). Землевладельцы платежи за пользование дорогами замещали ввозными и вывозными пошлинами, которые было проще взимать на границах владений, чем на протяжении феода. Эти пошлины могли играть ещё роль «охранной грамоты» для купцов.

Стимулирующая роль налогов была незаметна, тем не менее она существовала. Обязательность уплаты деньгами вела к расширению объёма и ассортимента товаров на рынках. В дальнейшем эта роль усиливалась в связи с отменой внутренних пошлин и увеличением внешних, отменой или сокращением вывозных пошлин и увеличением ввозных. Начиная с эпохи меркантилизма, получает развитие позиция использования налогов как стимулирующего механизма национальной экономики.

Достигнутые успехи в создании единого национального рынка, мануфактурного производства, роста производительных сил привели к тому, что ограничения в международной торговле стали препятствием для продолжения экономического роста. Провозглашалась новая доктрина – «laissez faire». Участники этого процесса требовали созыва парламента, шли во власть не для того, чтобы как можно больше получать источников обогащения и усилить государственную опеку, а, наоборот, чтобы ограничить роль государства в экономике. Согласие «терпеть» налоги обосновывалось как часть принципа равенства, а именно обеспечением государством таких услуг, которые невозможно доверить никакому другому экономическому агенту. Таким образом, если в какой-либо стране бизнес считает, что для выполнения насущных задач ему не хватает ресурсов, то он призвёт на помощь государство и будет содержать его аппарат. Иначе при любом удобном случае главным требованием будет невмешательство. Характерное предложение в отношении налогов – они должны оказывать минимальное влияние на хозяйственную деятельность. Следовательно, наличие таможенных пошлин, акцизов, различие их ставок нарушает равенство экономических агентов.

Представители классической политической экономии в лице А. Смита, Д. Рикардо и их последователей внесли огромный вклад в разработку проблем экономической теории налога. В трактовке налога, данной в работе «Исследования о природе и причинах богатства народов» (1776), А. Смит занимал позиции теории обмена. Анализ теории А. Смита позволяет сделать вывод о том, что на данном этапе развития экономической мысли в качестве налога рассматривалось лишь то движение денежных средств в пользу государства, которое основывалось на четырёх принципах обложения, защищающих интересы лица, уплачивающего налог, и получивших название «декларации прав плательщика»:

«I. Подданные всякого государства должны по возможности участвовать в содержании правительства, т.е. соответствовать доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства ... Соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к так называемому равенству или неравенству обложения. Всякий налог, заметим это раз и навсегда, который в конечном счёте падает только на один из этих трёх вышеупомянутых видов дохода, является обязательно неравным, поскольку не затрагивает двух остальных ... II. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определён, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – всё это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица ... Точная определённость того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросах налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности ... составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределённости. III. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее платить. IV. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государя. Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше, чем он приносит казначейству четырьмя следующими путями: во-первых, собирание его может требовать большого числа чиновников, жалование которых может поглощать большую часть той суммы, какую приносит налог, и вымогательства которых может обременить народ добавочным налогом; во-вторых, он может затруднить приложение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые могут давать средства к существованию и работе большому множеству людей. В-третьих, конфискациями и другими наказаниями, которыми подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он может часто разорять их и таким образом уничтожать ту выгоду, которую общество могло бы получать от

приложения их капиталов. Неразумный налог создаёт большое искушение для контрабанды. В-четвёртых, подвергая людей частым посещениям и неприятным расспросам сборщиков налогов, он может причинять им много лишних волнений, неприятностей и притеснений, и хотя неприятности, строго говоря, не представляют собою расходы, однако они, без сомнения, эквивалентны расходу, ценой которого каждый человек готов избавить себя от них».

Поэтому в первой половине XIX в. получила развитие *теория наслаждения*, которая представляет ту же идею, что и теория обмена (принцип возмездности в отношениях между государством и плательщиком), только с несколько иных позиций. «Наслаждение» в данном случае доставляет блага, предоставляемые государством обществу, за что население страны должно платить налоги.

В дальнейшем постулат о правовом государстве приводит финансовую науку к идее принудительного характера налога и к появлению новых теорий: *теории жертвы* и *теории коллективных (общественных) потребностей*. Эти теории рассматривали налог как необходимое участие в покрытии государственных расходов, как обязанность, вытекающую из самой идеи государства и из тех потребностей общества, которые удовлетворяются государством. И теперь добавляется понимание того, что налогообложение имеет императивный характер и является *индивидуально безэквивалентным движением денежных средств от индивидуума к государству*, осуществляемым на основании принуждения со стороны власти, имеющим целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций. При этом при взимании налога должны соблюдаться принципы справедливости по отношению к плательщику и достижения большей эффективности взимания налогов.

В связи с дальнейшим усложнением экономических отношений в XIX в. немецкий экономист А. Вагнер дополнил основные принципы А. Смита правилами, которые классифицируются в четыре группы. На первом месте стоят финансовые принципы организации обложения, затем идёт группа народнохозяйственных принципов, к третьей группе правил отнесены этические принципы, четвёртая группа состоит из административно-технических правил налогового управления.

Первые два принципа финансово-политического характера «достаточность» и «подвижность» А. Вагнер ставит во главе всех принципов, в отличие от многих финансистов-современников, которые ставили на первое место принцип справедливости, равномерности обложения. Он руководствовался тем, что общественно-хозяйственная система настолько необходима для людей, что достаточность средств является первоочередной. Второй принцип – это подвижность налогообложения, т.е. способность адаптации к государственным нуждам. Ти-

пичный пример подвижного налога – английский подоходный налог начала XX в. На каждый бюджетный период определялся размер обложения в зависимости от потребностей казны, который колебался от 4-х до 16-ти пенсов с каждого фунта стерлингов дохода.

На данном этапе практически все экономисты разделяют положение о необходимости налогообложения, проведены различия между налогом, сбором, пошлиной и иными платежами в бюджет, доказана возможность регулирования экономики посредством налогов. Особую актуальность приобретает разрешение вопросов о том, каким должен быть уровень налоговых изъятий, чтобы воздействие на экономические процессы в обществе осуществлялось с максимально возможным положительным эффектом.

Во второй половине XIX в. стали активно разрабатываться положения новой экономической доктрины – марксизма. Однако, наряду с явными достижениями этого течения научной мысли, следует отметить позицию марксистов, состоящую в отрицании необходимости института государства и его вспомогательных институтов, в частности – налогов. Поэтому подробнее это научное течение будет освещаться при изучении развития налоговых теорий в СССР и современной России.

К началу XX в. были созданы условия для учёта всех доходов граждан в большинстве стран мира, и тогда стала усиливаться идея совокупного подоходного налога. Приводились аргументы о замене всех существовавших в тот момент налогов как устаревших, регрессивных (т.е. кто беднее, тот платит большую долю дохода) на прогрессивный (т.е. больше платит тот, кто богаче). Такие налоги (с граждан и юридических лиц) были введены накануне Первой мировой войны. Однако замещения множества налогов одним подоходным не произошло.

Возросшие потребности государства в связи с подготовкой к войне не позволяли отменить косвенные налоги. В конце той войны кардинально изменилась политическая ситуация в мире. Возникло государство, официальной доктриной которого была ликвидация «эксплуататорских» классов, имущественного расслоения, отмена всяких налогов с населения и постепенное отмирание государства. Во всех развитых странах бизнес стал чувствовать себя незащищённым перед возросшей активностью народных масс.

В дополнение к этому в период Великой депрессии бизнес потерял уверенность в дееспособности рыночной стихии. Итогом явилось значительно возросшее участие государства в экономике.

Великая депрессия ознаменовала начало кризиса всей существовавшей системы целей и методов управления государством в условиях свободной конкуренции и ограниченного вмешательства в сферу предпринимательства. Соответственно появляется и новая парадигма в

развитии экономической науки. Дж.М. Кейнс, автор «Общей теории занятости, процентов и денег» (1936), обосновал в числе прочего необходимость использования фискальной политики, и в частности налогов, для регулирования экономики. Впервые налог рассматривался не только как способ изъятия средств, необходимых государству для выполнения своих функций, но и как регулятор экономических отношений общества. Используя налоги, государство получает возможность изменения структуры производства, сдерживания или ускорения некоторых процессов, что может способствовать экономическому процветанию общества. Подобный взгляд на налоги был закреплён в 1980-х гг.: например, в § 3 «Положения о налогах и платежах», основного налогового закона ФРГ, где государство определяет, что «налоги – это денежные платежи, которые не представляют собой встречного исполнения обязательства за какую-либо особую услугу и которые возлагаются публично-правовым институтом для получения доходов на всех тех, чьи фактические обязательства соответствуют тому, чтобы закон мог возложить на них обязанность исполнять обязательства; извлечение доходов может быть побочной целью».

За последние полвека индустриально развитые страны переживали два переломных периода, в ходе которых существенно менялись общая модель хозяйства, характер экономической политики, масштабы и методы государственного вмешательства в экономику. Первый период ознаменован переходом от военной к мирной экономике (1946 – 50 гг.). Инерция этого периода сформировала реформистский вариант государственного вмешательства с ограниченным сектором государственных финансов, структурной и социальной политикой, основанной на кейнсианских принципах. В этот период кредитно-денежная система выступила «стабилизатором» недостатка государственных средств. В США это было время, когда пытались достичь построения «великого общества», связываемое с именем Л. Джонсона. В европейских странах шёл процесс создания социально ориентированной экономики. Чрезмерное увлечение стимуляторами экономической активности неизбежно усилило издержки государственной политики. Другой период – вторая половина 70-х, ознаменованная усилением научно-технического прогресса (научно-технической революцией) и сопутствующими кризисами – энергетическим, валютным, платёжным и торговым балансов. Прежние рецепты перестали действовать и произошёл отказ от кейнсианства, изменились цели и методы макроэкономической политики, в рамках дилеммы «равенство–эффективность» был сделан упор на эффективность.

Оппоненты кейнсианцев – «новые классики» – настаивают на отказе от длительного существования бюджетного дефицита, большого налогового бремени, «вытеснения инвестиций». Они предложили иные

методы государственного регулирования: налоговая политика в США с 1980-х гг. опиралась на рекомендации теории «экономики предложения», направленные на стимулирование экономики и обеспечение устойчивого безинфляционного роста. При этом они дополнялись мерами по сокращению государственных расходов. Теоретическим доказательством стимулирующего воздействия снижения налогов на инвестиционную деятельность частного сектора служит построенная Артуром Лаффером «кривая Лаффера», отображающая зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета. Согласно этой теории рост налоговых ставок лишь до определённых пределов способствует росту налоговых поступлений, с некоторой величины налоговые поступления начинают снижаться (рис. 1.1). Отсюда был сделан общий вывод о том, что задачу стимулирования экономики, и прежде всего инвестиционной активности, следует решать на путях радикального облегчения налогового бремени. При этом американские учёные отмечают важный психологический аспект снижения налогов, который обеспечил «возврат» 47% доходов федерального бюджета США, «потерянных» вследствие налоговых реформ 1981 г., и существенно повысившего уровень сбережений в частном секторе вследствие стимулирующего характера налоговых сокращений, причём этот уровень значительно превзошёл предварительные оценки казначейства США. В нашей стране эти оценки также имеют большую значимость. Например, происходит снижение ставок по основным налогам (НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц и т.д.), происходит сокращение налогового бремени в целом.

Одновременно с развитием теории экономики предложения в послевоенный период в странах с развитыми рыночными структурами сформировалась новая наука – экономика общественного сектора, представляющая иную, чем прежде, систему взглядов на роль государ-



Рис. 1.1. Кривая А. Лаффера

ства и налогов в экономике. Данное научное направление рассматривает налоги не как способ мобилизации средств для содержания неких внеэкономических структур, а скорее в качестве формы, которую приобретают затраты на производство различных благ, предоставляемых государством своим гражданам. Государство, подобно другим производителям товаров и услуг, должно получать ресурсы постольку, поскольку ему удаётся продемонстрировать потребителям (налогоплательщикам) свою способность удовлетворять их запросы лучше потенциальных конкурентов из числа частных фирм. Кроме того, за потребителями остаётся бесспорное право добиваться минимизации своих затрат (налогов), т.е. возникает требование возвратности налогов как в масштабах общества, так и для каждого налогоплательщика. Единственным смыслом и оправданием налогов в демократическом обществе считается максимальное удовлетворение спроса налогоплательщиков на общественные блага.

Поэтому определение налога получает иное звучание. Налог – *это индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству с целью формирования денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций, причём налог должен взиматься с соблюдением определённых принципов, обеспечивающих справедливость (по отношению к плательщику) и достижение большей эффективности взимания налогов.*

В заключение наших рассуждений приведём определение налога, данное в части I Налогового кодекса РФ, в котором под налогом понимается *«обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства и(или) муниципальных образований».*

Здесь следует отметить, что определение понятия «налог» тесно связано с категорией «государство». Оно зависит не только от раскрывающих данное понятие теоретических концепций, господствовавших в определённое время у каких-либо наций и народов, но и от уровня развития самого государства, состояния его экономики (базиса) и социально-политических отношений. Знакомства с налоговой системой достаточно для того, чтобы судить о том, на какой ступени развития находится государство. Если в налоговой системе сделан акцент на косвенном и имущественном налогообложении, то, вероятнее всего, мы имеем дело со слаборазвитой в промышленном отношении страной. Если же в структуре налогов преобладают прямые налоги, объектом которых выступают доходы граждан, юридических лиц, их имущество, то это свидетельствует о том, что речь идёт о высокоразвитой экономике.

Знакомясь с налоговой системой государства, можно понять на каком этапе экономического развития находится данное государство.

1.1.2. Основопологающие признаки налога

В любом современном государстве существует множество различного рода платежей, взносов, сборов и других подобных отчислений граждан и организаций в государственную казну. Например, штрафы за различного рода административные правонарушения; сборы за уборку территорий; платежи муниципалитетам за парковку автомобилей и т.п. Но не все эти отчисления являются налогами.

Отличительная черта налога как экономической категории заключается в наличии в нём совокупности определённых признаков, которые отличают его от любого установленного государством платежа. Указанные признаки представлены на рис. 1.2.

Рассмотрим их подробнее.

Признак **императивности** налога предполагает обязанность безусловной, полной и своевременной уплаты налогов государству налогоплательщиком. Иными словами, налог представляет собой обязательный платёж. Таким образом, налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности – платить налог в бюджет государства. В то же время налогоплательщик не вправе распоряжаться той частью стоимости, которая подлежит перечислению в государственный бюджет. Справедливости ради следует



Рис. 1.2. Признаки налога

отметить, что в мировой налоговой истории допускалось право налогоплательщика не платить налоги, но с весьма печальными последствиями. Так, граждане Римской империи должны были сообщать цензору (государственному сборщику налогов) о размерах своего имущества для уплаты трибута (общепоеимущественный налог со всех граждан Римской империи). Если гражданин не предоставлял данной информации, то он не уплачивал налог, одновременно утрачивая все права и становясь банкротом.

Исходя из признаков можно дать определение «налога».

Лаконично неизбежность налогов определил известный политический деятель США Б. Франклин: «Платить налоги и умереть должен каждый...».

Индивидуальная безвозмездность налогов означает, что, уплатив налог, плательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Например, оплачивая парковку автомобиля в городе, плательщик имеет право рассчитывать на получение от муниципалитета соответствующей этой плате услуги. Можно возразить, что, платя налоги, граждане получают от государства соответствующие услуги в виде бесплатного медицинского обеспечения, образования и т.д. Однако не всякий налогоплательщик имеет желание или возможность получать эти услуги. Это отличает налоги от некоторых других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно, и поэтому не являющихся налогами.

В связи с этим к налогам не относятся различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключёнными договорами. Не являются налогами и штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства. При этом налоговые платежи являются индивидуальными, что исключает возможность абсолютного перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

Законность налогов означает, что их установление, начисление и взимание осуществляются в порядке, определённом исключительно законом. Как правило, обязанность платить налоги закрепляется в государственных законодательных актах. В частности, в ст. 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги взимаются только с законных операций, т.е. налоги характеризуются легитимностью.

Налог уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства. Налоги всегда были и остаются базовой составляющей государственных доходов. Именно за счёт налогов в преобладающей степени формируется централизованный фонд денежных средств, который является финансовой основой обеспечения деятельности государства: содержания государственного аппарата, армии и ре-

шения всего комплекса социально-политических, экономических, экологических и целого ряда других задач общенационального значения.

Признак абстрактности налогов предполагает их поступление на нужды всего государства, а затем распределение по видам расходов. За счёт уплаты налогов образуется централизованный фонд денежных средств – бюджетный фонд. При этом только само государство определяет направления и масштабы использования этого фонда. В зависимости от состояния и перспектив развития общества государство отдаёт предпочтение тому или иному направлению в использовании бюджетного фонда.

Относительная регулярность налога выражается в периодической его уплате в установленные законом сроки.

Возникает естественный вопрос: а зачем вообще нужно выделять налог из всех других платежей, взносов, сборов, устанавливаемых государством? Это нужно не только с точки зрения финансовой теории, но и с позиций практического взимания того или иного платежа. Дело в том, что обязательные для граждан страны платежи могут вводиться не только законодательными органами власти и принимать в силу этого форму закона. Решения о таких платежах могут быть приняты и исполнительными органами власти (правительством, муниципалитетами, министерствами и т.д.). Вместе с тем, если обнаружится, что какой-либо обязательный платёж обладает всеми признаками налога, но при этом он не включён в перечень налогов, установленных в данной стране, то он признаётся незаконным. И граждане вправе его не платить. Таким образом, исходя из всего вышеизложенного, можно дать следующее определение налога. **Налог** – это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством взнос, уплачиваемый лицами, признанными налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения, деятельности государства и(или) муниципальных образований.

1.1.3. Элементы налогообложения и основная налоговая терминология

Объединяющим началом всех налогов являются элементы налогообложения, способствующие наиболее полному раскрытию сущности налога. Именно эти элементы наиболее полно характеризуют конкретный вид налога. Посредством элементов в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура. В частности, в налоговом законодательстве прописываются порядок и условия исчисления налоговой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и порядок уплаты и другие условия налогообложения. Следует подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всех стран мира. При

этом законодательное определение ряда элементов налогообложения является неременным условием, определяющим легитимность, т.е. законность соответствующего налога. В частности, в НК РФ прямо указывается, что налог может быть установлен только в том случае, если определены соответствующие элементы налогообложения.

Важно при этом подчеркнуть, что при всём многообразии элементов налогообложения НК РФ выделяет лишь некоторые из них, определяя их как *обязательные* элементы. Кроме того, имеются и так называемые *необязательные* элементы налогообложения. Перечень основных элементов налогообложения представлен на рис. 1.3.

Итак, НК РФ к категории обязательных элементов налогообложения отнесены: субъект налогообложения, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Обязанность уплачивать тот или иной налог возникает у налогоплательщика только в том случае, если в законе определены все без исключения указанные обязательные элементы налогообложения. Кроме перечисленных выше, со-



Рис. 1.3. Элементы налогообложения

держание налога может дополнительно характеризоваться также целым рядом других элементов налогообложения. Их отличительной особенностью является то, что применительно к тому или иному налогу они могут устанавливаться или не устанавливаться законом. В связи с этим их следует отнести к категории необязательных элементов налогообложения. В неё включаются: налоговая льгота, источник налога, единица обложения (масштаб налога), налоговый оклад, отчётный период.

Развивающиеся в течение нескольких тысячелетий налоговые теория и практика выработали огромное количество специальных налоговых терминов, которые достаточно прочно укоренились и широко используются в разработке налогового законодательства. И хотя в области налогов и налогообложения не существует единых стандартов (в отличие от бухгалтерского учёта и аудита), в большинстве стран мира получили распространение следующие названия элементов налогов и налоговая терминология.

Элементы налога – отражают социально-экономическую сущность налога, его родовые признаки. Характеристика элементов налога (налоговая терминология) используется в законодательных актах и нормативных документах государства, определяющих условия налогообложения, его организации, порядок исчисления и взимания налогов, его администрирование.

Система налогов – совокупность и структура налогов страны в соответствии с их классификацией, установленной законодательством.

Налогообложение – процесс установления и взимания налогов в стране, определение принципов их введения, видов, объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой.

Субъект налога (налогоплательщик) – это физическое либо юридическое лицо, на которое законом возложена обязанность по внесению оклада налога в бюджетный фонд. При определённых условиях субъект налога может переложить уплату налога на другого субъекта, который и будет действительным носителем налога, или фактическим конечным плательщиком.

Носитель налога – физическое или юридическое лицо, уплачивающее оклад налога субъекту налога, а не государству. В действительности субъект и носитель налога не совпадают только тогда, когда существуют условия для его переложения. Классический пример переложения налога – косвенный налог. Тогда субъектом налога является производитель, продавец товара, а носителем налога – потребитель товара.

Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Источник налога – доход субъекта либо носителя налога, из которого вносится оклад налога. Например: источником налога на прибыль является прибыль; подоходного налога – заработная плата, доходы лиц, работающих не по найму, дивиденды по акциям и т.д. Источник может совпадать с объектом налога, примером может служить подоходный налог с рабочих и служащих: объект налога – заработная плата (она же источник налога).

Единица (масштаб) налога – единица измерения объекта налога, принятая за основу для исчисления оклада налога. Такой единицей по подоходному налогу может служить один рубль дохода, по земельному налогу – единица измерения площади (0,01 га, квадратный метр).

Ставка налога – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговый период – время, определяющее период исчисления оклада налога, и сроки внесения последнего в бюджетный фонд (например, ежедекадно, один раз в месяц, один раз в квартал, один раз в год).

Налоговая квота – доля оклада налога в источнике налога. Она может быть исчислена по конкретному налогу, а также в целом по субъекту налога (по совокупному налогу). Налоговая квота отражает тяжесть налогового бремени, она показывает, какую часть доходов плательщика изымает каждый отдельный налог и все налоги в совокупности.

Налоговая льгота – предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренное законодательством о налогах и сборах преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Налоговый кадастр – перечень объектов налога с указанием их доходности. Применяют земельный, подомовой и другие кадастры; они служат для определения средней потенциальной доходности объекта налогов – земли, строений и т.д.

Налоговый агент – лицо, на которое в силу принятых актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению в соответствующий бюджет (бюджетный фонд) налога или сбора.

Физическое лицо – гражданин, участвующий в экономической деятельности и выступающий в качестве полноправного её субъекта. К физическим лицам относят граждан данной страны, иностранных граждан, лиц без гражданства, которые действуют в экономике в качестве самостоятельных фигур, обладают правом лично проводить определённые хозяйственные операции, регулировать экономические отношения с другими лицами и организациями, вступать в отношения с юридическими лицами. Физическое лицо действует от собственного имени, не нуждается в создании и регистрации фирмы, предприятия (что необходимо юридическим лицам).

Юридическое лицо – организация, учреждение, предприятие, фирма, выступающие в качестве единого самостоятельного носителя прав и обязанностей, имеющего следующие признаки:

- независимость деятельности от входящих в состав отдельных лиц;
- наличие имущества, обособленного от имущества участников;
- право приобретать, пользоваться и распоряжаться собственностью;
- право осуществлять от своего имени экономические операции;
- право выступать от своего имени в суде в качестве истца или ответчика;
- самостоятельная имущественная ответственность.

Юридическое лицо имеет своё фирменное наименование, устав (юридический адрес), а также печать и расчётный счёт в банке. Юридическое лицо проходит государственную регистрацию и заносится в государственный реестр.

Налоговая декларация – официальное документальное заявление налогоплательщика о полученных им подлежащих налогообложению доходах за определённый период и о распространяющихся на них налоговых скидках и льготах. Обычно заполняется по определённой, регламентированной форме непосредственно декларантом.

Налоговое бремя – обобщённая характеристика действия налогов, указывающая на долю изъятий в совокупном доходе государства, а также в доходах отдельных категорий плательщиков. Наиболее распространённым показателем налогового бремени является доля налогов в ВВП.

Налоговая политика – комплекс мероприятий в области налогов, направленных на достижение каких-либо целей. Налоговые льготы, объекты и ставки налогов служат проявлением налоговой политики. Различают два вида налоговой политики: сдерживающая и стимулирующая. *Сдерживающая политика* реализуется при увеличении налоговых ставок и налоговых льгот с целью регулирования пропор-

ций экономического развития страны, выравнивания доходов населения и т.д. *Стимулирующая политика* реализуется при снижении налоговых ставок и налоговых льгот для ускорения экономического роста в стране. Сдерживающая политика реализует принцип справедливости, а стимулирующая политика – принцип эффективности.

Налоговое обязательство – экономическое отношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по исчислению и уплате налога, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства. Налоговое обязательство существует при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством страны.

Налоговая оговорка – условие во внешнеторговых контрактах, договорах об оказании услуг, кредитных соглашениях, устанавливающее, что каждая из договаривающихся сторон обязуется уплатить за свой счёт все налоги и сборы, полагающиеся по данной сделке на территории её страны. Налоговая оговорка регулирует отношения между экспортёрами и импортёрами по поводу уплаты налогов.

Налогообложение двойное – неоднократное обложение одного и того же объекта налога. Налогообложение двойное распространено во всех странах, например, при обложении доходов предприятия с последующим обложением образующихся из них индивидуальных доходов. Оно может иметь место также при взимании налогов разными государствами (в случае отсутствия межгосударственных налоговых соглашений), при обложении государственными и местными налогами и в некоторых других случаях.

Переложение налогов – полное или частичное перенесение налога его плательщиком на другое лицо, с которым оно вступает в различные экономические отношения и которое становится носителем налога. Проблема переложения – одна из самых сложных в финансовой науке. Механизмы переложения налогов весьма разнообразны. В частности, различают прямое и обратное переложение налогов. *Прямое переложение* налогов совершается посредством включения налога в цену. Так происходит с налогами на потребление, когда фигурирующий в качестве налогоплательщика производитель или торговец перекладывает налог на потребителя путём повышения цены. *Обратное переложение* налогов выражается в понижении цены и имеет место, например, при продаже земли, домов, акций, облигаций, когда налог переносится на продавца посредством вычета из продажной цены капитализированной суммы налога. Проблемами переложения налогов занимались такие видные российские учёные, как Н. Тургенев, И. Озеров, А. Тривус и др.

Налоговое планирование (налоговая оптимизация) – это целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют избежать или уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Налоговые каникулы – установленный законом срок, в течение которого определённая группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога.

Инвестиционный налоговый кредит – отсрочка внесения части налога на прибыль организации, предоставляемая при приобретении новых средств производства.

Налогоплательщики – юридические и физические лица, которые в соответствии с законом обязаны уплачивать налоги.

Таможенная пошлина – вид налога, взимаемого государственными органами, таможенными службами с провозимых через государственную границу товаров по ставкам таможенного тарифа.

Таможенный тариф – свод ставок таможенных пошлин с указанием ставок таможенного налога на единицу данного товара.

Таможенные льготы – преимущество в виде снижения или отмены таможенных пошлин и ограничений, предоставляемое отдельным юридическим и физическим лицам.

Резидент – юридическое или физическое лицо, постоянно зарегистрированное или постоянно проживающее в данной стране. Резиденты обязаны в своих экономических действиях придерживаться законов данной страны, платить налоги в соответствии с законами и нормами этой страны.

Нерезидент: 1) юридическое лицо, действующее в данной стране, но зарегистрированное как субъект хозяйствования в другой; 2) физическое лицо, действующее в одной стране, но проживающее в другой стране более 183 дней в году. Для нерезидентов могут быть установлены особые правила налогообложения.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: а) объект налогообложения; б) налоговая база; в) налоговый период; г) налоговая ставка; д) налоговые льготы; е) порядок исчисления налога; ж) порядок и сроки уплаты налога. Все элементы налогообложения определяются законодательными органами власти соответствующего уровня.

Бюджет – система императивных денежных отношений между государством и другими субъектами воспроизводства в процессе перераспределения части стоимости общественного продукта (главным образом национального дохода) для образования основного общегосударственного фонда денежных средств и его использования.

Бюджетная система Российской Федерации – основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая нормами права совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Бюджетный план – юридически оформленный документ, в котором в количественном выражении отражаются получение и распределение государственных денежных ресурсов, необходимых для выполнения основных функций государства.

Консолидированный бюджет – свод бюджетов всех уровней на соответствующей территории.

Налогово-бюджетный федерализм – совокупность таких отношений между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов РФ, местными бюджетами, при которых региональные и местные власти, наряду с федеральной властью, самостоятельно определяют налогово-бюджетную политику на соответствующем уровне.

Доходы бюджета – экономические отношения, возникающие у государства с предприятиями, организациями и гражданами в процессе формирования бюджетного фонда.

Дотация – бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ на безвозмездной и безвозвратной основе для покрытия текущих расходов.

Субвенция – бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определённых целевых расходов.

Субсидия – бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

1.1.4. Функции налогов и их взаимосвязь

Экономическая сущность налога проявляется через его **функции** (рис. 1.4). Каждая из выполняемых налогом функций проявляет внутреннее свойство, признаки и черты налога, а также показывает, каким образом реализуется общественное назначение налога как части единого процесса воспроизводства, инструмента распределения и перераспределения доходов.

Фискальная функция представляет собой основную функцию налога. Она изначально присуща любому налогу, любой налоговой системе любого государства. Это естественно, ведь главная задача взимания налога – образование государственного денежного фонда путём изъятия части доходов организаций и граждан для создания ма-

териальных условий существования государств и выполнения им собственных функций: обороны страны, защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных задач и др.

Как активный участник распределительных и перераспределительных процессов налоги не могут не оказывать существенного воздействия на сам процесс воспроизводства. Здесь находит своё проявление *стимулирующая функция* налогов.

Её практическая реализация осуществляется через систему налоговых ставок и льгот, налоговых вычетов, налоговых кредитов, финансовых санкций и налоговых преференций. Так, государство, оперируя этими инструментами, вынуждает хозяйствующие субъекты действовать в том направлении, которое выгодно государству.

Немаловажное значение в реализации этой функции имеет и налоговая система сама по себе: вводя одни налоги и отменяя другие, государство стимулирует развитие определённых производств, регионов и отраслей, одновременно сдерживая развитие других. С помощью налогов государство целенаправленно влияет на развитие экономики и отдельных её отраслей, структуру и пропорции общественного воспроизводства, накопление капитала. При этом проявляется тесная связь стимулирующей функции налогов с распределительной.

Стимулирующая функция имеет подфункцию, которая называется *дестимулирующей*. Как правило, используя дестимулирующую функцию налога, государство увеличивает налоговое бремя и тем самым может препятствовать развитию отдельных отраслей или социально-экономических процессов. Как правило, действие этой подфункции связано с установлением повышенных ставок налогов. Примером могут служить меры государства, направленные на поддержку внутренних производителей при помощи запретительных импортных таможенных пошлин.

Регулирующая функция имеет черты стимулирующей функции. Изменяя налоговые ставки на прибыль, государство может создавать или уменьшать дополнительные стимулы для капиталовложений, а манипулируя уровнем косвенных налогов, может воздействовать на уровень цен, следовательно, и на уровень потребления.

Наиболее тесно связана с фискальной функцией налога его *распределительная*

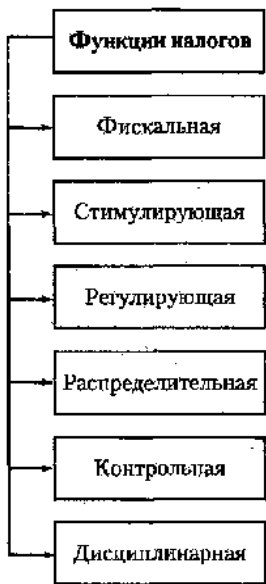


Рис. 1.4. Функции налогов

функция. Суть данной функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную (от богатых – к бедным, от работающих – к неработающим), осуществляет финансирование крупных межотраслевых и социальных целевых программ, имеющих общегосударственное значение, в силу чего данная функция иногда называется социальной.

С распределительной и фискальной функциями тесно связана **контрольная функция.** Механизм выполнения этой функции проявляется, с одной стороны, в проверке эффективности хозяйствования, с другой стороны, в контроле за действенностью проводимой экономической политики государства. В условиях острой конкуренции налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за эффективностью финансово-хозяйственной деятельности. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает тот, кто не может рассчитаться с государством. Одновременно нехватка в бюджете финансовых ресурсов сигнализирует государству о необходимости внесения изменений в налоговую, социальную или бюджетную политику.

В связи с введением единого налога на вменённый доход (ЕНВД) у налога появилась новая, *дисциплинарная функция.* Российский ЕНВД распространяется на сферы деятельности, в которых контроль со стороны налоговых органов затруднён, обычно это относится к видам деятельности, осуществляемым в сфере налично-денежного обращения (розничная торговля, оптовая торговля, сфера услуг и т.д.). Единый налог уплачивается вне зависимости от фактических результатов хозяйственной деятельности на основе расчётных показателей, определённых на законодательном уровне. Одна из целей его введения – повышение налоговой дисциплины среди незаконопослушных налогоплательщиков. Государство имеет право устанавливать для налогоплательщиков фиксированный доход и взимать с него определённый процент. Когда налогоплательщики перестанут уклоняться от налогообложения, единый налог, вероятнее всего, лишится своей дисциплинарной функции.

Единого мнения среди ученых и специалистов о количестве функций налогов нет.

1.1.5. Налоговое бремя.

Показатели, характеризующие налоговое бремя

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом или отдельного налогоплательщика.

Налоговое бремя определяют на макроуровне и микроуровне.

Макроуровень – исчисление размера налогового бремени на экономику и население всей страны.

Микроуровень – расчёт налоговой нагрузки на конкретные организации, а также исчисление налоговой нагрузки на работника.

Налоговое бремя на экономику представляет собой отношение всех поступивших налогов от юридических и физических лиц к валовому внутреннему продукту (**ВВП**). Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределяемой с помощью налогов. Данный показатель рассчитывается по формуле

$$\text{Бр} = N_{\text{юф}} / \text{ВВП},$$

где Бр – уровень налогового бремени; $N_{\text{юф}}$ – все налоги, уплаченные и юридическими, и физическими лицами; ВВП – стоимостное выражение количества произведённых товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в стране.

Недостаток данного показателя заключается в том, что он определяет уровень налогового гнёта среднестатистического налогоплательщика без учёта индивидуальных особенностей конкретного хозяйствующего субъекта.

Налоговое бремя на население в целом представляет собой отношение всех уплаченных налогов на душу населения к среднедушевому доходу населения страны. Этот показатель рассчитывается по формуле

$$\text{Бр} = (N_{\text{н}} / Ч_{\text{н}}) / (Д / Ч_{\text{н}}),$$

где $N_{\text{н}}$ – все уплаченные населением налоги; $Ч_{\text{н}}$ – численность населения страны; Д – сумма полученных населением доходов.

Недостаток этого показателя состоит в его неточности, связанной с невозможностью учёта суммы налогов, уплачиваемых населением, в стоимости приобретаемых товаров (работ и услуг).

Налоговое бремя на работника фактически равно ставке налога на доходы физических лиц – единственного налога, взимаемого с доходов работников. Расчёт данного показателя осуществляется по формуле

$$\text{Бр} = N_{\text{р}} / Д_{\text{р}},$$

где $N_{\text{р}}$ – налог на доходы физических лиц, удерживаемый из дохода работника; $Д_{\text{р}}$ – доход работника.

Для расчёта налогового бремени на организацию используются четыре показателя. Расчёт **первого показателя** осуществляется по формуле

$$\text{Бр} = N_{\text{н}} / В,$$

где $N_{\text{н}}$ – налоги, уплачиваемые организацией; В – выручка организации.

Данный показатель отражает долю выручки организации, направляемую на погашение налоговых обязательств. Недостаток этого показателя заключается в том, что выручка является более ёмким показателем, чем доход организации. Таким образом, доход – часть выручки организации.

Второй показатель исчисляется по формуле

$$\text{Бр} = \text{Н}_\text{ч} / \text{П}_\text{ч},$$

где $\text{П}_\text{ч}$ – чистая прибыль, остающаяся после уплаты налогов.

Данный показатель отражает часть чистой прибыли, которая изымается у организации в форме налогов. Недостаток данного показателя состоит в том, что чистая прибыль представляет собой лишь часть дохода, оставшуюся у организации после уплаты всех налогов.

Третий показатель определяется по формуле

$$\text{Бр} = \text{Н}_\text{п} / \text{Д}_\text{с},$$

где $\text{Д}_\text{с}$ – добавленная стоимость, которая, в свою очередь, может быть представлена в следующем виде: $\text{Д}_\text{с} = \text{А}_\text{м} + \text{З}_\text{п} + \text{Н}_\text{п}$ (А – амортизационные отчисления; $\text{З}_\text{п}$ – затраты на оплату труда).

Данный показатель характеризует то, какая часть добавленной стоимости направляется организацией на погашение её налоговых обязательств.

В целях исключения влияния амортизационных сумм на величину налоговой нагрузки используют **четвёртый показатель**, в котором фискальные изъятия соизмеряются с вновь созданной стоимостью. Вновь созданная стоимость исчисляется путём вычета из добавленной стоимости сумм амортизационных отчислений.

В этом случае налоговое бремя определяется по формуле

$$\text{Бр} = \text{Н}_\text{п} / \text{С}_\text{в},$$

где $\text{С}_\text{в}$ – вновь созданная стоимость.

При этом

$$\text{С}_\text{в} = \text{В}_\text{р} + \text{НДС} + \text{А}_\text{к} + \text{Д}_\text{в} - \text{Р}_\text{в} - \text{М}_\text{з} - \text{А}_\text{м},$$

где $\text{В}_\text{р}$ – выручка от реализации; НДС – налог на добавленную стоимость; $\text{А}_\text{к}$ – акцизы; $\text{Д}_\text{в}$ – внереализационные доходы; $\text{Р}_\text{в}$ – внереализационные расходы; $\text{М}_\text{з}$ – материальные затраты; $\text{А}_\text{м}$ – амортизационные отчисления.

Достоинство последнего показателя заключается в том, что налоговое бремя при его расчёте определяется относительно реального дохода организации.

Ни один из представленных показателей налоговой нагрузки на организацию не является универсальным, так как бремя прямых и косвенных налогов распределяется между продавцом и покупателем в зависимости от конъюнктурных колебаний рынка. Однако каждый из этих показателей может быть применён организацией для анализа возможных финансовых последствий при внесении государством изменений в налоговую систему, увеличении числа налогов, налоговых ставок или налоговых льгот.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с цивилизованной рыночной экономикой свидетельствует о том, что изъятие у налогоплательщика до 30% дохода – это та черта, за которой невозможна эффективная предпринимательская деятельность, результатом чего становится сокращение сбережений и инвестиций в экономику. Иными словами, государство не должно изымать у налогоплательщика более его доходов.

Вместе с этим предельно допустимые показатели налогового бремени и на микро-, и на макроуровне зависят в первую очередь от уровня обязательств, которые берёт на себя государство в отношении конкретного жителя страны и экономики в целом. Иначе говоря, уровень налогового бремени зависит от доли участия государства в расходах населения на оплату образовательных, коммунальных услуг, а также и научно-исследовательских, инвестиционных, социальных и других программах.

1.1.6. Принципы налогообложения

Налоговые системы разных стран отличаются друг от друга по видам и структуре налогов, налоговым ставкам, способам взимания, фискальными полномочиями органов власти, по уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и по ряду других важнейших признаков. Вместе с тем существует нечто, объединяющее все эти системы: они построены с соблюдением определённых правил и положений, т.е. принципов налогообложения. И это не случайно, поскольку без соблюдения общих, единых для всех фундаментальных требований, сформированных на основе положений теории, невозможно построение оптимальной, справедливой и эффективной системы налогообложения.

Разработанные ещё в XVIII–XIX вв., уточнённые в XX в. с учётом реалий экономической и финансовой теории и практики принципы налогообложения в настоящее время сформированы в определённую систему. Указанную систему принципов можно объединить в три направления налогообложения (рис. 1.5).

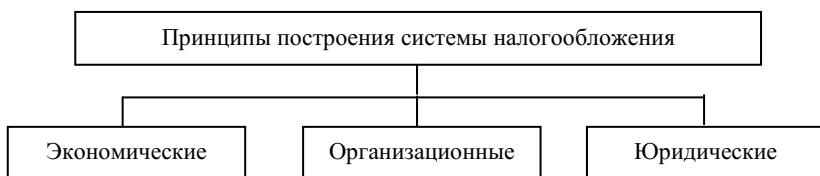


Рис. 1.5. Принципы построения системы налогообложения

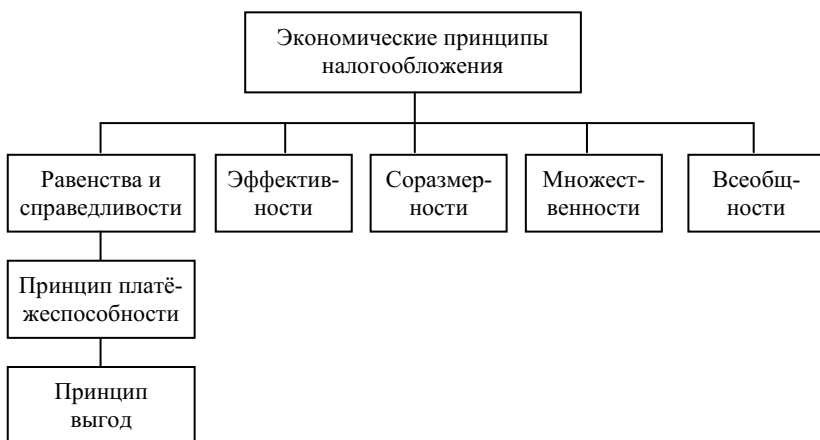


Рис. 1.6. Экономические принципы налогообложения

Рассмотрим подробнее экономические принципы налогообложения (рис. 1.6).

В ряду экономических принципов следует выделить принцип **равенства и справедливости**. Согласно этому принципу распределение налогового бремени должно быть всеобщим и равным, т.е. каждый налогоплательщик обязан вносить справедливую долю в государственную казну. Всем юридическим и физическим лицам необходимо принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства.

Налоги должны взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного налогоплательщика. Современные налоговые системы строятся в основном на прогрессивном налогообложении доходов, а зачастую – и капитала. Прогрессивное налогообложение более справедливо, поскольку обеспечивает большее равенство плательщиков. Те налогоплательщики, которые получают от государства больше материальных или иных благ, должны больше платить налогов.

Одновременно с этим налогоплательщики, находящиеся в равном положении, должны рассматриваться налоговым законодательством одинаково, т.е. плательщики с одинаковыми доходами облагаются налогом по одинаковой ставке.

В мировой практике существует два подхода к реализации принципа равенства и справедливости.

Первый подход состоит в обеспечении **выгоды налогоплательщика**. Согласно этому подходу уплачиваемые налоги в определённой мере должны соответствовать тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства. Иными словами, налогоплательщику должна возвращаться часть уплаченных налогов путём выплат из бюджета, получения различного рода компенсаций, финансирования образования, здравоохранения и других социальных затрат. Таким образом, в данном случае имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета.

Второй подход в реализации принципа равенства и справедливости состоит в **способности налогоплательщика платить налоги**. В данном случае этот подход не связан со структурой расходов бюджета. Каждый платит свою долю в зависимости от платёжеспособности.

В построении мировых налоговых систем эти два подхода, как правило, сочетаются, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации этого важнейшего принципа построения налоговой системы.

С принципом равенства и справедливости также тесно связан принцип **всеобщности налогообложения**. Согласно этому принципу каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги, участвуя таким образом в финансировании общегосударственных расходов.

Это означает, что налоговое законодательство не должно делать исключений для отдельных категорий налогоплательщиков, как это практиковалось в первые годы формирования российской налоговой системы, когда военнослужащие, работники прокуратуры и работники некоторых других профессий освобождались от уплаты налога на доходы физических лиц. Вместе с тем указанный принцип не носит абсолютного характера. Принцип всеобщности налогообложения не означает, что все без исключения граждане обязаны платить налоги вне зависимости от того, имеют они доход или владеют имуществом. Он распространяется не на всех лиц без исключения, а лишь на тех, кто подпадает под понятие «налогоплательщик». Среди экономических принципов налогообложения принципиальное значение имеет принцип **эффективности**. Этот принцип фактически состоит из двух самостоятельных принципов, объединённых общей идеологией эффективности.

Первый принцип эффективности состоит в следующем. Налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или по крайней мере это влияние должно быть минимальным. Иными словами, налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны.

Эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций.

Суть **второго принципа эффективности** состоит в необходимости обеспечения низких издержек государства при сборе налогов и на содержание налогового аппарата. Иными словами, административные расходы по управлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными. Соблюдение этого принципа в современных условиях осложняется в связи с ростом затрат на содержание налоговых и других контролирующих органов, вызванных необходимостью борьбы с теневой экономикой и уклонением от уплаты налогов. Финансовые издержки государства растут также в связи с усложнением налогового законодательства и необходимостью укрепления материально-технической базы контролирующих органов.

Следует отдельно выделить принцип **соразмерности** налогов, который заключается в необходимости соблюдения обоснованного соотношения наполняемости бюджета и последствий налогообложения для налогоплательщиков. Данный принцип также можно сформулировать как **принцип экономической сбалансированности** интересов налогоплательщиков и государственной казны. Согласно этому принципу при установлении налогов и их основных элементов необходимо учитывать экономические последствия для бюджета, развития экономики в целом, а также для конкретных налогоплательщиков в части усиления налогового бремени.

Принцип **множественности** налогов состоит в том, что налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения. Комбинация различных налогов и облагаемых объектов должна образовывать такую систему, которая бы отвечала требованию оптимального перераспределения налогов по плательщикам.

Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения государством гибкой налоговой политики. Только при соблюдении этого принципа можно в большей мере уловить платёжеспособность налогоплательщиков, выровнить и ослабить общее налоговое бремя. Кроме того, принцип множественности налогов позволяет обеспечить взаимодополняемость налогов, поскольку искусственное

занижение налогоплательщиком платежей по одному налогу неизменно влечёт за собой рост платежей по другому. Соблюдение принципа множественности налогов усложняет для недобросовестных налогоплательщиков возможность укрывательства от налогообложения.

Использование данного принципа важно также для стабильности государственных финансов, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике. Это связано с тем, что экономически более обоснованно иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем ограниченное число видов налоговых поступлений с высокими ставками налогообложения.

Проанализируем организационные принципы налогообложения (рис. 1.7).

Исключительное значение при формировании налоговой системы имеет принцип универсализации налогообложения. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями.

Во-первых, налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, от его отраслевой или иной принадлежности. Иными словами, не должны устанавливаться дополнительные налоги, повышенные ставки налогов или налоговые льготы в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предприятия, гражданства физического лица и т.д. Кроме того, налоги не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев.

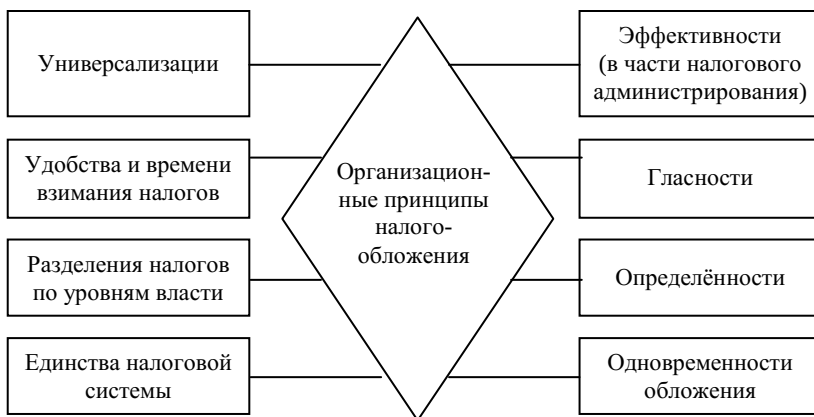


Рис. 1.7. Организационные принципы налогообложения

Во-вторых, должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения.

Одним из важнейших принципов является принцип **удобства и времени взимания** налога для налогоплательщиков. Исходя из этого принципа, каждый налог должен взиматься в такое время и такими способами, которые предоставляют наибольшие удобства для налогоплательщиков. Иными словами, процедуру уплаты налога необходимо максимально упростить. Следуя данному принципу, наилучшими являются налоги на потребление, когда уплата налога осуществляется одновременно с покупкой товара или оплатой работ или услуг.

В условиях федеративного государства важную роль играет принцип **разделения налогов по уровням власти**. Данный принцип в обязательном порядке должен быть закреплён в законе. Он устанавливает, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и других элементов налогообложения. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней должно регулироваться соответствующим бюджетным законодательством. В частности, это может быть отражено в базовом федеральном законе (в России это БК РФ) или же в принимаемых ежегодно законах о федеральном и региональных бюджетах.

Из единства финансовой политики, включая налоговую политику, вытекает ещё один важный принцип – принцип **единства налоговой системы**. Согласно ему, не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Поэтому недопустимо введение налогов, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ или услуг) или финансовых средств, либо как-то иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещённой законом экономической деятельности физических и юридических лиц. Не должны, в частности, устанавливаться налоги, ограничивающие перемещение физических лиц, товаров (работ или услуг) между разными территориями или муниципальными образованиями в пределах территории страны. Вместе с тем налоговая система должна исключать возможность «экспорта налогов». Поэтому не могут устанавливаться региональные или местные налоги, если их уплата переносится на налогоплательщиков других внутригосударственных территориальных образований.

Важное значение имеет также организационный принцип **эффективности налогообложения**, суть которого заключается в том, что система администрирования в налогообложении должна быть простой и одновременно обеспечивать эффективный контроль за выполнением

налогоплательщиками требований налогового законодательства. Государство обязано информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов. Через эту функцию государства проявляется принцип **гласности**, означающий требование официального опубликования налоговых законов, других нормативных актов, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика.

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа **определённости**. Данный принцип означает, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Налог не может считаться установленным, если не определены плательщики данного налога, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Неопределённость норм в законах о налогах может привести к произволу со стороны государственных органов и должностных лиц в отношениях с налогоплательщиками, нарушению прав граждан и организаций. «Ubi jus incertum, ibi nullum» – когда закон не определён, он не существует – гласит одна из аксиом древнеримского права. Данный принцип требует от законодателя предоставления налогоплательщику полной и достоверной информации. Налоговое законодательство не может толковаться произвольно, поэтому оно должно быть законом прямого действия, исключая необходимость издания поясняющих его инструкций, писем, разъяснений и других нормативных документов.

Согласно этому принципу сумма, способ и время платежа должны быть совершенно точно и заранее известны налогоплательщику. Это создаёт устойчивость основных видов налогов и налоговых ставок в течение ряда лет. В то же время налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям. При этом должна обеспечиваться возможность уточнения её с учётом изменений политической и экономической конъюнктуры на основе ежегодно принимаемых государством законов.

Принцип **одновременности обложения** означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не допускается обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только одного вида и только один раз за определённый законодательством налоговый период. Соблюдение данного принципа в современных условиях усложняется вследствие углубления процесса глобализации мировой экономики и связанного с ним широкого перелива капитала. В этих условиях неизбежно обложение одного и того же дохода налогами в двух и более странах. Эта проблема решается путём подписания межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения.

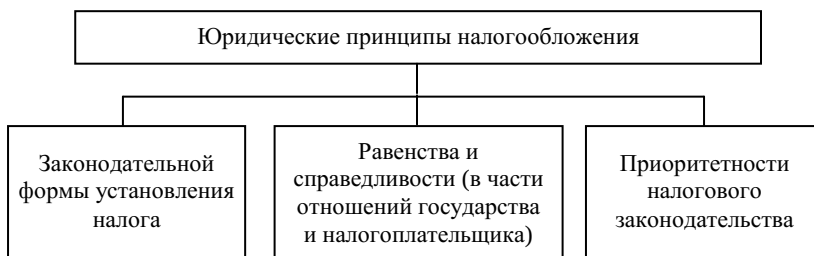


Рис. 1.8. Юридические принципы налогообложения

Рассмотрим юридические принципы налогообложения (рис. 1.8).

Принцип **законодательной формы установления** налога предусматривает, что налоговое требование государства и налоговое обязательство налогоплательщика определяются исключительно законодательно. Налоги не имеют права быть произвольными. Поэтому только закон должен содержать перечень налогов, порядок их установления, изменения и отмены, основные элементы налога, а также порядок его исчисления и уплаты.

Реализация данного принципа обеспечивает детальную структурированность и целостность национальной налоговой системы, а также жёсткую централизацию управления налогами со стороны государства на базе налогового законодательства.

С указанным принципом тесно связан юридический принцип **равенства и справедливости**. Суть данного принципа состоит в обеспечении справедливого администрирования налогов, равенства государства и налогоплательщиков. Налоговые законы должны чётко прописывать права, обязанности и ответственность обеих сторон, не допуская ничьей дискриминации.

Важным является принцип **приоритетности налогового законодательства**, который проявляется через недопустимость содержания норм, устанавливающих особый порядок налогообложения в актах, регулирующих отношения в целом и не связанных с вопросами налогообложения. Это означает, что если в «неналоговых» законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены и соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве. Таким образом, при коллизии норм должны применяться положения именно налогового законодательства. Данный принцип нельзя понимать расширительно, поскольку он касается лишь тех случаев, когда затрагиваются положения, касающиеся сферы исключительно налогового регулирования, в частности, установления льгот для отдельных налогоплатель-

щиков, индивидуальных налоговых ставок, особых условий налогообложения и т.д.

Содержание как всей системы принципов в целом, так и каждого направления, не является общепринятым в мировой теории и практике. Вместе с тем существуют принципы, которые неоспоримы и признаются в качестве аксиомы, и принципы, которые небесспорны, поскольку вытекают из какого-либо общепризнанного принципа или дополняют его.

В то же время приведённые принципы налогообложения представляют собой ключевые положения, которыми необходимо руководствоваться при формировании и совершенствовании налоговой системы с учётом конкретных экономических, политических и социальных условий развития общества. Каждая страна для обеспечения стабильного и поступательного развития своей экономики обязана учитывать базовые принципы построения налоговой системы, просчитывать все экономические и социальные последствия при отступлении от того или иного принципа.

Отдельные принципы налогообложения, такие как множественность налогов, удобство, экономность и некоторые другие, обязательны и достаточно легко выполнимы. Абсолютное же, соблюдение других принципов, например равенства, справедливости, соразмерности и других, практически невозможно, но государство обязано стремиться к их соблюдению при построении налоговой системы.

1.1.7. Классификация налогов

По своей общей структуре, принципам построения и перечню налогов российская налоговая система в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в странах с рыночной экономикой. Наиболее полное представление об отечественной налоговой системе может дать классификация налогов по различным признакам.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено деление налогов на три группы: федеральные, региональные и местные. Таким образом, в зависимости от уровня налогоплательщика, налоги необходимо классифицировать **по принадлежности к уровню власти** (табл. 1.1).

Налоговая система РФ включает 13 видов налогов и сборов, в том числе восемь федеральных, три региональных и два местных налогов. Кроме того, НК РФ предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, при которых для отдельных категорий налогоплательщиков уплата большинства налогов заменяется единым налогом. В настоящее время установлено пять таких режимов.

Федеральные налоги установлены НК РФ и являются обязательными к уплате на всей территории страны.

1.1. Классификация налогов по принадлежности к уровню власти

Федеральные налоги и сборы	Региональные налоги	Местные налоги	Налоги, установленные специальными налоговыми режимами
1. НДС 2. Акцизы 3. НДФЛ 4. НПО 5. НДПИ 6. Водный налог 7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов 8. Государственная пошлина	1. Налог на имущество организаций 2. Налог на игорный бизнес 3. Транспортный налог	1. Земельный налог 2. Налог на имущество физических лиц	1. Единый сельскохозяйственный налог 2. Единый налог при упрощённой системе налогообложения 3. Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности 4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции 5. Налог при патентной системе налогообложения

Перечень региональных налогов также содержится в Кодексе, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов РФ и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта. Вводя в действие региональные налоги, законодательные органы власти субъектов РФ определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных НК РФ, а также налоговые льготы. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой НК РФ. Такой же порядок введения *местных* налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами муниципальных образований.

Следует отметить, что перечень региональных и местных налогов является исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта РФ и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного НК РФ. Это положение создаёт для налогоплательщиков уверенность в неизбыточности налоговой системы страны.

В связи с происходящими процессами глобализации появилась и такая разновидность налогов как *межгосударственные* налоги. В частности, в странах – членах Европейского союза действует единый налог на импортную (из третьих стран) продукцию сельскохозяйственного производства, средства от которого поступают в бюджет этого сообщества.

Возможно, аналогичные виды межгосударственных налогов появятся и в странах – членах Таможенного союза России и Беларуси, Казахстана, в частности, для финансирования совместных межгосударственных программ. Исключительные особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по **субъекту уплаты**, т.е. налогов, уплачиваемых юридическими и физическими лицами (табл. 1.2).

Как видно из приведённых данных, преобладающее значение в российской налоговой системе имеют налоги, уплачиваемые *юридическими лицами*. Из 18 видов налогов, установленных налоговой системой РФ, девять налогов уплачиваются юридическими лицами, уплата семи налогов возложена как на юридических, так и на физических лиц, и два налога платят исключительно физические лица. Из пяти ви-

1.2. Классификация налогов по субъекту уплаты

Налоги и сборы, взимаемые с юридических лиц	Налоги, взимаемые с физических лиц	Налоги и сборы, взимаемые и с юридических, и с физических лиц
1. НДС 2. Акцизы 3. НПО 4. НИО 5. Налог на игорный бизнес 6. НДС 7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов 8. Водный налог 9. Единый налог при действии соглашения о разделе продукции	1. НДФЛ 2. НИФЛ 3. Патентная система налогообложения	1. Земельный налог 2. Транспортный налог 3. Государственная пошлина 4. ЕСХН 5. Единый налог при упрощённой системе налогообложения 6. Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности

дов налогов, действующих в системе специальных налоговых режимов, пока только один налог – единый налог при действии соглашения о разделе продукции – уплачивается исключительно юридическими лицами. Три налога платят как физические лица – предприниматели без образования юридического лица, так и юридические лица. Один налог платят только физические лица – предприниматели.

Классифицируя российскую систему налогов и сборов по субъекту уплаты, важно подчеркнуть ещё одно важное обстоятельство. Конкретные налогоплательщики – юридические лица уплачивают гораздо меньше налогов, чем это предусмотрено в НК РФ. Это вызвано тем обстоятельством, что в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число организаций. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, НДС, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на игорный бизнес, транспортный налог. При этом акцизы на отдельные виды товаров, плательщиками которых формально являются юридические лица, фактически (а не номинально, как другие косвенные налоги) платят непосредственно потребители, т.е. физические лица.

Вместе с тем о роли соответствующей категории налогов в налоговой системе страны следует судить в основном не с позиции количества соответствующих видов налогов, а с качественной стороны – их доли в общей сумме налоговых поступлений. В отличие от стран с развитой рыночной экономикой, в России преобладает доля налогов, взимаемых с юридических лиц. В структуре доходов консолидированного бюджета, несмотря на имеющуюся тенденцию роста, поступления налогов от физических лиц составляют не более 15%. Данный показатель значительно ниже, чем в других развитых странах, где налоги, уплачиваемые физическими лицами, обеспечивают 50...60% всех налоговых доходов бюджетов.

Большое значение для характеристики налоговой системы имеет установленные в стране **методы распределения** налогов и налоговых доходов между бюджетами различных уровней. В мировой практике используются три подобных метода.

1. **Закрепление налогов** за бюджетом соответствующего уровня. В данном случае речь идёт не о праве соответствующих органов власти устанавливать тот или иной налог и его элементы, а о закреплении на постоянной основе поступлений данного налога в бюджет определённого уровня. В связи с этим их нередко называют *закреплёнными* налогами. Указанные налоги не могут зачисляться в бюджеты другого уровня. Таким образом, закреплённые налоги – это налоги, которые на постоянной основе закреплены за соответствующим бюджетом и полностью зачисляются в данный бюджет. В российской налоговой сис-

теме указанная форма используется в части местных налогов, которые целиком и полностью закреплены и поступают в местные бюджеты. Распределение налогов между бюджетами разных уровней регулируется исключительно налоговым законодательством, т.е. НК РФ.

2. *Распределение доходов от поступления* федеральных налогов между федеральным, региональными и местными бюджетами, а также доходов от региональных налогов – между региональными и местными бюджетами. Распределение доходов от поступления налогов *между бюджетами разных уровней* осуществляется, как правило, не налоговым, а бюджетным законодательством. В отдельных странах это происходит ежегодно при утверждении соответствующих бюджетов. В этом случае в ходе бюджетного планирования осуществляется регулирование доходной базы бюджетов путём ежегодного утверждения в законе о бюджете доли доходов от каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах. В связи с этим указанные налоги называют *регулирующими*. Таким образом, регулирующие налоги – это те налоги, от доходов которых в процессе бюджетного планирования производятся отчисления в бюджеты нижестоящего уровня с целью улучшения их сбалансирования. В БК РФ начиная с 2005 г. установлено распределение (путём установления соответствующих нормативов) доходов от ряда федеральных налогов между бюджетами субъектов РФ и федеральным бюджетом на постоянной основе. Также на постоянной основе закреплено распределение отдельных федеральных налогов между федеральным и местными бюджетами. В частности, доходы от поступления налога на доходы физических лиц распределены на постоянной основе между региональными и местными бюджетами по нормативам, соответственно, 70 и 30%. Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов поступает на постоянной основе в федеральный бюджет в доле, равной 20%, а в региональные бюджеты – 80%.

Законами же о бюджете устанавливаются краткосрочные, до трёх лет, нормативы распределения налоговых доходов между бюджетами разных уровней. В частности, после зачисления по установленной ставке налога на прибыль в бюджет субъекта РФ, поступления по нему распределяются между региональными и местными бюджетами в пропорциях, устанавливаемых при утверждении соответствующего регионального бюджета. Второй метод межбюджетного регулирования является самым распространённым в Российской Федерации.

3. *Совместное использование одной и той же налоговой базы* федеральными, региональными и местными властями. Указанная форма в российской налоговой системе не получила широкого распространения. К ней можно с некоторыми оговорками отнести распределение налога на прибыль организаций. В соответствии с НК РФ уста-

новлена отдельная ставка данного налога для платежей в федеральный бюджет в размере 2,0%, а также ставка по платежам в бюджеты регионов в размере 18,0% от налоговой базы. Как правило, указанная форма межбюджетного распределения налогов регулируется налоговым законодательством.

Характеристика налоговой системы с точки зрения её влияния на финансовое положение налогоплательщика и на экономику страны невозможна без классификации налогов по форме взимания, согласно которой налоги делятся на прямые и косвенные.

При классификации налогов принято, что *прямые налоги всегда увязаны с доходом налогоплательщика* (взимаются посредством именных списков и кадастров), а *косвенные имеют отношение к ценам на потребление и связаны только с продажей товаров* (как правило, налоги на товары и услуги). Многие экономисты утверждают, что прямые налоги связаны непосредственно с характеристикой плательщика и взимаются с его дохода или собственности, а косвенные – с той деятельностью, которой он занимается. При этом косвенные налоги определяются опосредованным путём, исходя из размеров расходов плательщика. Несмотря на различные подходы к делению налогов на прямые и косвенные, общим для этих подходов является установление окончательного плательщика налога.

В налоговых системах высокоразвитых стран доминирующее положение занимают прямые налоги, их доля к 2000 г. составляла более 40% в общей сумме налоговых поступлений. В целом ряде стран важнейшей формой доходов бюджетов выступает прямое налогообложение личных доходов граждан и прибыли предприятий. Это относится, в частности, к Дании (61,5% в общем объёме налоговых поступлений), Австралии (55,6%), Канаде (44,1%), Швеции (41,6%), США (42,2%). Однако в большинстве европейских стран на прямые налоги делается меньший акцент: во Франции – 21,3, ФРГ – 26,5, Италии – 36,4, Великобритании – 38,7, в целом по ЕС – 30,9%. Поэтому можно говорить о том, что Россия использует европейскую модель налогообложения. Так, в 2010 г. прямое налогообложение личных доходов граждан и прибыли предприятий в общем объёме налоговых поступлений составляло 34%.

Доминантой налогообложения в России являются косвенные налоги. В структуре доходов консолидированного бюджета в 2010 г. платежи по НДС и акцизам составили более 26%. Следует, однако, отметить, что удельный вес косвенных налогов наиболее высок в федеральном бюджете. На НДС и акцизы в 2010 г. приходилось около 45%. В бюджетах субъектов федерации (в среднем) доля акцизов в 2010 г. составляла 9,1%, а НДС не поступал вовсе. Поступления же от налога на прибыль организаций и от налога на доходы физических лиц в ре-

гиональные бюджеты в 2010 г. в сумме были равны 73%. Такая неравномерность распределения налогов по уровням бюджетной системы говорит о различном «качестве» налоговых источников. По-видимому, косвенные налоги в России играют более важную роль, чем прямые, чем можно объяснить преимущественное их поступление в федеральный бюджет. Поэтому следует подробнее изучить проблему выбора между прямым и косвенным налогообложением.

Некоторые современные экономисты говорят об аморфности понятия косвенного и прямого налогообложения, утверждая, что:

- во-первых, при определённых условиях косвенный налог может превратиться в прямой, и наоборот (так, налог на прибыль на монопольном рынке через механизм цен принимает черты косвенного обложения);

- во-вторых, окончательное распределение налогового бремени является лишь допущением, так как степень переноса не равна нулю в случае с прямыми налогами, не равна 100% в случае с косвенными налогами (безусловно, в этом есть рациональное зерно, но от этого классическое понимание косвенных налогов не изменяется).

Ключевым, определяющим разницу между прямыми и косвенными налогами, критерием является то, что первые могут быть скорректированы с учётом индивидуальных характеристик налогоплательщика, в то время как последними облагаются транзакции (сделки, соглашения), вне зависимости от характеристик продавца и покупателя. Отличительная черта косвенного налога состоит в том, что никакая личностная характеристика, за исключением покупаемого товара на определённом рынке, не влияет на сумму платежа. Само понятие «косвенный» заключается в том, что влияние налога на доход конечного потребителя происходит через его расходы в определённой части цены приобретения товара. Таким образом, деление налогов на прямые и косвенные имеет огромное значение для экономики и, несмотря на определённую условность принципа «переложения», он активно используется в таксономии (науке о налогах, с англ. *tax* – налог).

Преобладание прямых налогов связывается с административными трудностями во введении НДС в тех странах, где успешно применяется система подоходного налогообложения. Это, как правило, англосаксонские страны, и страны, потерпевшие поражение во второй мировой войне и принявшие американскую модель. Обеспечивая поддержку послевоенного восстановления по плану Маршалла, США требовали проведения различных институциональных реформ. Одним из видов таких реформ было внедрение системы подоходного налогообложения.

Снижение роли прямого налогообложения связывается с трудностью глобального учёта доходов налогоплательщиков, тогда как рас-

ходы учесть гораздо легче. Кроме того, опыт успешного использования НДС во Франции и других европейских странах позволяет использовать механизм как прямого, так и косвенного налогообложения. После успешного его внедрения во Франции этот опыт было решено распространить в Европейском союзе.

Дальнейшие изменения в налоговой структуре обусловлены тем, что из-за прогрессии в налогообложении экономический рост и инфляция оказывают более сильное влияние на доходы от прямых, а не косвенных налогов.

В настоящее время выбор между системами преимущественно прямого и преимущественно-косвенного налогообложения связан в основном с успешностью учёта всех доходов своих граждан. Лёгкость учёта, т.е. низкие затраты на него, слабая коррумпированность чиновников, учёт требований о необременительности налоговой системы являются предпосылками, утверждающими в пользу подоходного налогообложения. К тому же подоходное налогообложение более прогрессивно, чем другие формы налогообложения, т.е. с ростом доходов платят больший процент.

Трудности введения подоходного налогообложения приводят к необходимости использования других мер, дающих такой же результат. Разница доходов, улавливаемая косвенным методом налогообложения – при потреблении благ, элиминируется большими социальными расходами. Возникающее снижение эффективности регулируется стимулированием экспорта путём зачёта платежей по НДС.

Для понимания экономического содержания налогов и проведения анализа существующей в стране налоговой системы большое значение имеет и **классификация налогов по объекту обложения**.

Среди прямых налогов в российской налоговой системе выделяются реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные и вменённые.

Реальными налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. Поэтому их ещё называют *имущественными налогами*. К ним относятся, в частности, земельный налог, налоги на имущество физических и юридических лиц, транспортный налог.

С реальными налогами тесно связаны **ресурсные (рентные)** платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. Их введение и уплата, как правило, связаны с образованием и получением ренты. К ним следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, земельный налог, водный налог.

В отличие же от реальных налогов при взимании **личных** налогов учитываются финансовое положение налогоплательщика, его платёже-

способность. К этой категории относятся: налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Отличительной особенностью налогов, включённых в группу **вменённых**, является то, что объектом обложения здесь выступает доход, определяемый государством. Указанный доход не зависит от фактических финансовых показателей деятельности налогоплательщика и определяется его потенциальными возможностями, связанными с владением и распоряжением, имеющегося у него имущества. Поэтому данный вид налогов можно назвать одной из разновидностей реальных налогов. Формой такого налога, например, может служить единый налог на вменённый доход. К этой категории налогов относятся также и действующий в Российской Федерации налог на игорный бизнес. При его взимании объектом обложения является не фактический, а условно рассчитанный доход, получаемый налогоплательщиком с каждого игрового поля.

Косвенные налоги в свою очередь подразделяются на акцизы, государственную фискальную монополию и таможенные пошлины.

Акцизы бывают индивидуальные и универсальные. *Индивидуальные акцизы* представляют собой обложение отдельных видов товаров, сырья, готовой продукции. Они могут устанавливаться и по группам товаров. Примером данного акциза являются действующие практически во всех странах мира, в том числе и в России, акцизы на алкоголь и табак.

Универсальными акцизами облагаются, как правило, обороты организаций (объёмы реализации, продаж и т.д.), например НДС, который применяется в мировой налоговой системе с конца 1960-х – начала 1970-х гг., а в Российской Федерации – с 1992 г. В некоторых странах вместо НДС применяется налог с продаж.

Государственная фискальная монополия – это полная или частичная монополия государства на доходы от производства и продажи отдельных видов товаров, к которым, как правило, относятся спиртные напитки, соль, табачные изделия, спички, пиво. В налоговой практике государственная фискальная монополия используется не всеми странами; отсутствует она и в российской налоговой системе.

Таможенная пошлина – это косвенные налоги (взносы, платежи), взимаемые таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или его вывозе с этой территории и являющиеся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза. В Российской Федерации таможенная пошлина необоснованно выведена из налоговой системы и, таким образом, не является налогом. В связи с этим ставки и некоторые другие элементы таможенной пошлины устанавливаются не законом, как это присуще налоговым платежам, а Правительством РФ. Таможенные пошлины в большинстве стран устанавливаются только

на импортные товары. Экспорт товаров, как правило, обложению таможенными пошлинами не подлежит. В отличие от других стран в России установлены и экспортные пошлины.

По способу обложения налоги российской налоговой системы классифицируются по трем группам в зависимости от способов взимания налогового оклада (рис. 1.9).

Взимание налога «у источника» осуществляется в тех случаях, когда обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возложена на налогового агента, т.е. на орган, который выплачивает доход. В данном случае налог удерживается фактически одновременно с выплатой дохода, что исключает возможность уклонения от его уплаты. Говоря иначе, налогоплательщик в этом случае получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного налоговым агентом. Данный способ применяется в основном при обложении налогом доходов лиц наёмного труда, а также других фиксированных доходов. В частности, в российской налоговой системе он характерен для НДФЛ, когда бухгалтерия исчисляет и удерживает данный налог с доходов работников данного предприятия, выполняющих работу по различным видам трудового договора. Этот способ применяется также при обложении налогом на прибыль доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации. Налог, изъятый налоговым агентом «у источника», поступает сразу в бюджет.

В отличие от предыдущего способа взимание налога «по декларации» представляет собой изъятие части дохода налогоплательщика после его получения. Как видно из названия, указанный способ предусматривает подачу налогоплательщиком в установленный срок в налоговые органы декларации – официального заявления налогоплательщика о своих налоговых обязательствах за определённый период времени. На основе декларации налоговый орган проверяет правильность расчёта налога налогоплательщиком. Декларация фактически является отчётом налогоплательщика, цель которого зафиксировать исчисленную им самостоятельно сумму налога. При подаче декларации налогоплательщик не должен ждать получения от налогового органа извеще-

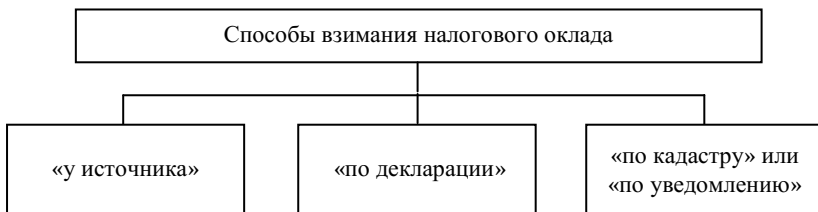


Рис. 1.9. Способы взимания налогового оклада

ния об уплате налога, а обязан уплатить налог самостоятельно, в установленный законом срок. Применение этого способа взимания налогового оклада практикуется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в тех случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников. Взимание налога «по декларации» является наиболее распространённым способом определения налогового оклада, так как он заложен в подавляющем большинстве налогов.

Российское налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также по большинству налогов, уплачиваемых юридическими лицами: НДС, налог на прибыль и др. В данном случае имеют место нефиксированные доходы. При получении налогоплательщиком доходов из множества источников исчисление налога «по декларации» производится в случае установления по данному налогу прогрессивной шкалы налогообложения. Подобный способ применялся в российской налоговой системе в отношении налога на доходы физических лиц до отмены прогрессивной шкалы ставок налогообложения.

Способ «*по кадастру*» применяется в отношении налогов, имеющих «недвижимый» объект обложения, и, соответственно, не меняющуюся налоговую базу. В основе его применения лежит составленный соответствующими государственными органами кадастр подобных объектов. Кадастр представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество), классифицируемых по внешним признакам. К которым относятся, например, размер участка, объём двигателя и т.д. Этот метод применяется, как правило, при обложении земельным и транспортным налогами, уплачиваемыми физическими лицами, а также налогом на имущество физических лиц. На основе кадастра и установленной налоговой ставки налоговым органом исчисляется сумма налога и выписывается уведомление налогоплательщику. Поэтому данный метод ещё называют «по уведомлению». В этом случае налогоплательщик уплачивает налог по уведомлению налогового органа, в котором указываются вид налога, размер платежа и срок уплаты налога.

В российской налоговой системе данная классификация налогов не всегда привязана к конкретному налогу. Один и тот же налог может взиматься разными способами в зависимости от категории налогоплательщика, а также от других факторов. В частности, как отмечалось выше, НДФЛ взимается способом «у источника» с доходов работников предприятия. Однако при уплате НДФЛ физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, используется способ уплаты «по декларации».

Налоговое законодательство предусматривает подачу деклараций при уплате налога на прибыль организаций абсолютным большинством налогоплательщиков. В то же время при налогообложении доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации, налог на прибыль удерживается «у источника» получения дохода. По способу «у источника» облагаются также отдельные виды доходов по НПО (акциям и другим ценным бумагам) вне зависимости от категории налогоплательщиков. Способом «по кадастру» производится обложение транспортным налогом физических лиц. Юридические лица уплачивают данный налог способом «по декларации».

Характеризуя классификацию налогов по источнику обложения, следует, прежде всего, подчеркнуть, что она относится исключительно к налогам, уплачиваемым юридическими лицами, поскольку источник уплаты налога у физических лиц может быть только один – доход (табл. 1.3).

Все источники обложения подразделяются на четыре вида, при этом большинство налогов уплачивается до распределения организацией балансовой прибыли, т.е. за счёт увеличения издержек или снижения прибыли. Тем самым уменьшается облагаемая база по налогу на прибыль.

Вместе с тем, с точки зрения влияния на размер снижения налогооблагаемой прибыли, их роль невелика. Решающее значение для финансового положения налогоплательщика играют налоги, уплачиваемые за счёт выручки от реализации и остаточной прибыли, поскольку из этих источников уплачиваются наиболее значимые налоги, такие как НДС, акцизы, налог на прибыль.

1.3. Классификация налогов по источнику обложения

Выручка от реализации	Издержки производства и обращения	Финансовые результаты	Остаточная прибыль
1. НДС 2. Акцизы	1. НДС 2. Водный налог 3. Налог на игорный бизнес 4. Земельный налог 5. Транспортный налог	1. НИО	1. НПО 2. Государственная пошлина 3. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

1.1.8. Налоговый кодекс – основной налоговый закон Российской Федерации

Начало налоговой системы РФ как самостоятельного суверенного государства относится к 1991 г. В СССР в условиях жёстко централизованной системы управления налоговая система отсутствовала, хотя и существовали её отдельные элементы.

Налоги как таковые были установлены для личных доходов граждан, а также для кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была исключительно мала и не играла практически никакой роли. Только во второй половине 1980-х гг. стали образовываться предприятия других форм собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и др.) и началось постепенное изменение экономического строя общества, в Советском Союзе появились первые признаки налоговой системы. В соответствии с Законом СССР от 14 июня 1990 г. «О налогах с предприятий, объединений и организаций» с 1 января 1991 г. установлен ряд налогов, в том числе налог на прибыль, налог с оборота и некоторые другие.

В это же время проводится широкомасштабная налоговая реформа. В декабре 1991 г. принимаются законы РФ, ставшие фундаментом налоговой системы РФ; от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»; от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц»; от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В соответствии с законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» на территории России взимались налоги, сборы и пошлины, образующие налоговую систему. Но действовавшая с 1992 г. налоговая система РФ оказалась несовершенной в силу многих причин:

- из-за отсутствия единой законодательной и нормативной базы налогообложения;
- многочисленности нормативных документов и частого несоответствия законов и подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, законам других отраслей права, имеющим отношение к вопросам регулирования налоговых отношений;
- нестабильности налогового законодательства, что ограничивало возможности и эффективность планирования у хозяйствующих субъектов;
- чрезмерной жёсткости норм ответственности за нарушение налогового законодательства;
- большого количества налогов (более 100), что затрудняло расчёты плательщиков налогов с бюджетом;
- обременительной налоговой нагрузки.

Необходимость реформирования всей сложившейся налоговой системы России стала очевидной. Государственной думой был принят Налоговый кодекс РФ (часть 1), введённый в действие с 01.01.1999 г. Предполагается, что он решает следующие важнейшие задачи:

- построение стабильной, единой для РФ налоговой системы с правовым механизмом взаимодействия всех её элементов в рамках единого налогового пространства;
- развитие налогового федерализма, позволяющего обеспечить федеральный, региональные и местные бюджеты закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками доходами;
- создание налоговой системы, обеспечивающей достижение баланса общегосударственных и частных интересов, а также способствующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности, увеличению богатства государства и его граждан;
- снижение общего налогового бремени и уменьшение числа налогов;
- формирование единой налоговой правовой базы;
- совершенствование системы ответственности плательщиков за нарушение налогового законодательства.

Особо важными для налогоплательщиков являются следующие положения НК РФ. Во-первых, НК РФ содержит норму о том, что обязанность по уплате налога считается исполненной, если налогоплательщик подал в установленный для уплаты налога срок в банк платёжное поручение при наличии достаточных средств на счёте. Во-вторых, НК содержит положение о невозможности придания обратной силы налоговому законодательству, ухудшающему положение налогоплательщиков, и требование об опубликовании актов законодательства о налогах и сборах не менее чем за один месяц до вступления их в силу.

Налоговым кодексом РФ определяются также полномочия органов власти различных уровней в области налогообложения. Налоговая система РФ имеет трёхуровневый характер. В соответствии с НК РФ налоги в России подразделяются на федеральные, региональные и местные.

Список налогов России является закрытым. Это означает, что никакой орган власти, за исключением Федерального Собрания Российской Федерации, не может изменить перечень налогов и ввести налог, не предусмотренный перечнем. Однако так было не всегда. В 1994 – 1996 гг. в соответствии с Указом Президента РФ № 2268 от 22.12.1993 г. «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» законодательные (представительные) органы власти субъектов Федерации, в том числе органы местного самоуправления, имели

право вводить на своей территории любые налоги сверх установленного перечня. Такое, на первый взгляд, демократическое право породило со стороны субфедеральных структур произвол и дискриминацию налогоплательщиков. Поэтому в целях сохранения единства экономического пространства страны налоговый перечень был «закрыт».

Формирование налоговой системы продолжается несколько лет и пока ещё полностью не завершено. Из 18 глав второй части НК РФ к настоящему времени принято 17. Не включён в НК РФ НИФЛ. Порядок исчисления и уплаты данного налога до сих пор регулируется отдельным законом, принятым ещё в 1991 г.

Вместе с тем можно утверждать, что НК РФ в настоящее время является основным инструментом реализации задач в области налоговой политики. *Он представляет собой систематизированный свод законодательных норм, регулирующих налоговые отношения в Российской Федерации.*

Принятие НК РФ способствовало созданию и построению единой налоговой системы РФ, обеспечивающей сбалансированность как общегосударственных, так и частных интересов. Решение этой задачи обеспечивается за счёт установления закрытого перечня налогов и сборов, с сокращением их общего числа, а также за счёт максимальной унификации действующих режимов исчисления и порядка уплаты различных налогов и сборов.

Следует отметить, что с принятием НК РФ обеспечено формирование единой правовой базы налогообложения, систематизированы действовавшие ранее нормы и положения, регулирующие процесс налогового производства путём приведения их в формализованную, единую, логически цельную и согласованную систему. Устранены также такие недостатки существовавшей до принятия НК РФ налоговой системы, как многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Необходимо подчеркнуть, что до принятия Кодекса, кроме законодательных органов, право издания актов, регулирующих налоговые отношения, имели Правительство РФ и многочисленные федеральные и региональные органы исполнительной власти.

К моменту принятия части первой НК РФ в стране действовало более тысячи нормативных документов по налогообложению, включая инструкции, письма, телеграммы, разъяснения налоговых и финансовых органов. С принятием Кодекса все эти ведомственные подзаконные акты были отменены. НК РФ не предусматривает издания ни инструкций, ни ведомственных писем, ни разъяснений и других толкований налоговых органов.

Кодекс юридически однозначно регулирует весь комплекс проблем, возникающих между налогоплательщиком и налоговыми орга-

нами. Это позволяет налогоплательщику чётко знать «правила игры» и избежать, что невозможно было ранее, произвола со стороны фискальных служб. Тем самым полномочия исполнительных органов власти жёстко ограничиваются исключительно теми вопросами, которые им делегированы НК РФ.

В частности, предусмотрено большое количество **процессуальных положений**, которые призваны вывести на качественно новый уровень весь процесс налогообложения. Установлены формы и методы налоговых проверок, строго определён перечень государственных органов, уполномоченных их проводить. Чётко регламентированы правила и процедуры налоговых проверок, определены сроки их осуществления, поставлены жёсткие ограничения на проведение повторных проверок.

Кодекс установил **порядок введения в действие и отмены налогов** и сборов, изменения правил налогообложения. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все без исключения основные элементы налогообложения, в том числе налоговая база, объект налогообложения, налоговая ставка, порядок исчисления и сроки уплаты налога. При этом налоги в Российской Федерации должны устанавливаться исключительно налоговым законодательством.

Кодексом установлено также, что законы о налогах не могут вступать в силу ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. При этом предусмотрено, что по соответствующему налогу закон может вступить в силу не ранее первого числа очередного налогового периода по данному налогу. Поясним это положение на примере НДФЛ. По данному налогу налоговый период составляет один календарный год. Допустим, что закон о поправках в НК РФ в части этого налога был опубликован в официальной печати 15 декабря 2009 г. Согласно приведённому выше положению он может быть введён в действие не ранее 1 января 2011 г. В том случае, если же закон ухудшает положение налогоплательщиков (устанавливает новые налоги, повышает налоговые ставки, отягчает ответственность за нарушение налогового законодательства и т.д.), то он согласно Кодексу не может иметь обратной силы. В том же случае, если закон улучшает положение налогоплательщиков, то он может иметь обратную силу.

Немаловажное значение имеет то обстоятельство, что в НК РФ чётко прописаны права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства в лице его контрольных органов. Это позиционирует налоговое правовое поле, вводит в законодательное русло процесс налоговых взаимоотношений, улучшает налоговое администрирование. Подробно вопросы взаимоотношений налогоплательщиков и государственных контролирующих органов будут рассмотрены в следующей главе учебника.

Впервые за всё время действия налоговой системы России установлен чёткий порядок возможного изменения срока уплаты налогоплательщиком налогов. Изменение срока уплаты налога осуществляется в виде отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. НК РФ оговаривает платность за предоставленные отсрочки или рассрочки уплаты налогов, за исключением изменения срока уплаты налога по отдельным основаниям, в том числе связанным с недофинансированием из государственного бюджета или неоплатой государственного заказа. В Кодексе предусмотрены также конкретные сроки возврата налоговым органом излишне взысканных с налогоплательщика или излишне уплаченных им самостоятельно сумм налога. При нарушении налоговым органом установленного срока возврат этих сумм осуществляется с уплатой налогоплательщику соответствующих процентов.

В НК РФ чётко прописана система штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Важно подчеркнуть, что ранее действовавшие необоснованно жёсткие нормы ответственности за налоговые нарушения существенно смягчены. При этом Кодексом установлены более чёткие и конкретные формулировки составов налоговых нарушений.

Таким образом, принятие НК РФ обеспечивает реальную гарантию того, что каждый из участников налоговых отношений чётко знает, кто, когда и при каких обстоятельствах вправе или обязан предпринять те или иные действия и какова должна быть реакция на эти действия.

Благодаря указанным положениям НК РФ налоговая система стала более **понятной и простой**. НК РФ при этом в значительной степени максимально унифицирует налоговые базы и правила исчисления и порядка уплаты отдельных налогов и, как следствие, – упрощает налогообложение.

Важнейшее значение НК РФ состоит в том, что он **обеспечивает стабильность налоговой системы**. Создана определённая в объёмах налоговых платежей для налогоплательщиков на длительный период. Также обеспечена относительно долгосрочная предсказуемость в комплексе взаимоотношений между налогоплательщиками и государственными органами налогового контроля.

Указанная стабильность обеспечивается, в первую очередь, за счёт того, что перечень региональных и местных налогов стал исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта РФ и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного НК РФ. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в неизменности налоговой системы на конкретную перспективу.

Стабильность налоговой системы в определённой мере гарантируется за счёт законодательно установленного порядка введения в действие и отмены налогов и сборов, изменения правил налогообложения, а также установленного в Кодексе порядка введения в действие законов о налогах и сборах.

Принципиальная направленность НК РФ – **снижение общей налоговой нагрузки на экономику** и более равномерное её распределение на всех налогоплательщиков.

Это обеспечено, в первую очередь, за счёт сокращения количества налогов, а также путём ликвидации оборотных налогов, уплачиваемых с выручки.

Наиболее серьёзное влияние на снижение налогового бремени оказало снижение налоговых ставок. Для реализации целей налоговых преобразований Кодексом отменена прогрессивная шкала налогообложения с одновременным существенным снижением ставки налога на доходы физических лиц.

С 20 до 18% снижена также ставка налога на добавленную стоимость, что позволило увеличить оборотные средства налогоплательщиков более чем на 100 млрд. р. в расчёте на год.

Самые революционные изменения в части налоговых ставок произошли по налогу на прибыль организаций. Существовавшая до принятия НК РФ предельная ставка налога в размере 35% снижена до 24%, а с 1 января 2009 г. – до 20%.

Большое значение НК РФ состоит в **формировании справедливой налоговой системы**. Указанная задача была решена, прежде всего, за счёт сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот. Налоговые льготы нарушали основополагающий принцип налогообложения – принцип справедливости по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Общеизвестно, что льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное фискальное давление для других. Кроме того, многие из действовавших налоговых льгот были недостаточно эффективны и зачастую не достигали тех адресатов, для которых они вводились. Одновременно наличие таких льгот способствовало созданию недобросовестным налогоплательщикам возможностей для ухода от налогообложения.

Напротив, отмена преобладающего большинства, как правило, неоправданных налоговых льгот привела к росту собираемости налогов за счёт перекрытия имеющихся каналов ухода от налогообложения. Общая либерализация налоговой системы и заметное усиление защищённости налогоплательщиков призваны способствовать возврату в легальную сферу капиталов, ушедших «в тень» или вывезенных в последние годы за рубеж.

Вместе с тем отмена большей части льгот не означает, что в результате налоговая система страны не будет выполнять распределительную и стимулирующую функции. Разумеется, НК РФ сохранены принципиальные льготы, направленные на внедрение достижений науки и техники, а также связанные с осуществлением благотворительной деятельности, защитой малоимущих и слабо защищённых граждан страны.

Осуществление всего комплекса указанных мер способствовало возрастанию **справедливости налоговой системы** за счёт выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков.

Формирование справедливой налоговой системы обеспечивается, кроме того, оптимальным налоговым администрированием. Оно направлено на уменьшение величины затрат по фактической реализации процесса налогообложения как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны государственных органов налогового контроля. Иначе говоря, принципы налогового администрирования ориентированы Кодексом одновременно и на максимально возможный сбор налогов, и на минимизацию соответствующих издержек, включая административное бремя на налогоплательщиков.

Налоговый кодекс РФ является основой **формирования рациональной налоговой системы**. Это достигается, прежде всего, посредством соблюдения финансового равновесия между обеспечением фискальных потребностей государства и неснижением долгосрочных стимулов налогоплательщиков к предпринимательской деятельности при постоянном поиске ими путей повышения эффективности хозяйствования.

Одновременно НК РФ направлен на создание условий для нормальной работы каждого хозяйствующего субъекта на основе оптимальной величины налоговой нагрузки на него. Уровень налоговой нагрузки, установленный Кодексом, не оказывает негативного воздействия на производственную и инвестиционную активность налогоплательщика и не допускает свёртывания его экономической деятельности.

Кроме того, НК РФ предусматривает всесторонний учёт неоднородности развития отдельных секторов экономики. С этой целью законодательно устанавливаются для отдельных категорий налогоплательщиков специальные налоговые режимы, предусматривающие их освобождение от уплаты большинства налогов. К ним относятся, в первую очередь, предприятия и организации малого бизнеса, сельскохозяйственные организации. Несомненно, указанные режимы в большей степени способствуют созданию более рациональной системы налогообложения, приспособлявая её к индивидуальным особенностям деятельности этой категории налогоплательщиков.

При совершенствовании налоговой системы РФ следует признать, что воздействие налогов на экономику происходит опосредованно и проявляется с некоторым опозданием, так как осуществляется через участие государства в перераспределении ВВП. Налоги являются важнейшим инструментом сглаживания экономических циклов, а также регулятором инвестиций. С помощью налогового регулирования государство создаёт необходимые условия для ускорения накопления капитала в наиболее перспективных с точки зрения научно-технического прогресса отраслях, а также малорентабельных, но социально необходимых сферах производства.

В качестве приоритетных направлений дальнейшего реформирования налоговой системы известными учёными-экономистами, Правительством РФ предлагается поэтапное решение следующих наиболее важных задач:

- отмена исчисляемых от показателей выручки «оборотных» налогов;
- снижение суммарного налогообложения фонда оплаты труда;
- пересмотр правил формирования базы налога на прибыль и других налогов;
- изменение принципов налогообложения пользования природными ресурсами.

Кроме того, предполагается, что снижение налоговых ставок ограничит необходимость вмешательства государства в эффективные секторы экономики, положительно отразится на стимулах к труду и предпринимательской активности, приведёт к росту производительности труда и увеличению выпуска продукции, потребительского спроса вследствие роста необлагаемого дохода. Что, в свою очередь, будет способствовать увеличению государственных доходов, а также легализации части теневой экономики.

1.1.9. Контрольные вопросы и задания

1. Какие экономические принципы налогообложения применяются при построении современных налоговых систем?
2. Раскройте суть экономического и юридического принципов равенства и справедливости.
3. Какие основные теории налогообложения вы знаете? Охарактеризуйте их кратко.
4. Чем налог отличается от других видов платежей?
5. Назовите основные признаки налога. Охарактеризуйте их.
6. Что означает признак императивности налога?
7. В чём состоит суть индивидуальной безвозмездности налога?
8. Назовите и охарактеризуйте элементы налогообложения.

9. Перечислите виды налоговых ставок и дайте им характеристику.
10. Какие существуют методы исчисления налога?
11. Какие способы исчисления и уплаты налога применяются в практике налогообложения?
12. Перечислите источники уплаты налога.
13. Назовите наиболее часто применяемые формы налоговых льгот. В каких целях они предоставляются?
14. Какие функции присущи налогам?
15. Раскройте содержание фискальной функции налогов.
16. В чём состоит содержание распределительной функции налогов?
17. В чём суть стимулирующей функции налогов?
18. Раскройте содержание контрольной функции налогов.
19. Дайте характеристику экономическому и организационному принципам эффективности налогообложения.
20. Назовите основные организационные принципы налогообложения и дайте им характеристику.
21. На каких юридических принципах базируются современные системы налогообложения? Охарактеризуйте их.
22. Все ли принципы налогообложения могут быть учтены при построении современных налоговых систем?
23. Как налоги Российской Федерации классифицируются по принадлежности к уровню власти?
24. Какие особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты?
25. Какие налоги являются важнейшими с позиций формирования доходов бюджетов в Российской Федерации и в развитых зарубежных странах?
26. Назовите методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами разных уровней.
27. Какова сущность закреплённых налогов? Чем они отличаются от регулирующих?
28. Дайте характеристику классификации налогов по методу взимания. Как подразделяются налоги в зависимости от объекта налогообложения?
29. Назовите отличительные черты взимания налогов «у источника», «по декларации», «по кадастру».
30. Какова классификация налогов Российской Федерации, уплачиваемых юридическими лицами, по источнику обложения?
31. Чем вызвана необходимость принятия НК РФ?
32. Перечислите и дайте характеристику задач в сфере налоговых отношений, решение которых обеспечивает НК РФ.

33. Какова роль НК РФ в формировании единой и целостной налоговой системы?

34. Изложите установленный в НК РФ порядок введения и отмены налогов и сборов, а также изменения правил налогообложения.

35. Как обеспечивается стабильность российской налоговой системы в НК РФ?

36. Назовите факторы, за счёт которых было обеспечено снижение общей налоговой нагрузки при принятии НК РФ.

37. Что собой представляет справедливая и рациональная налоговая система?

38. Каково определение понятия «налоговое бремя»?

39. Каковы показатели налогового бремени на микроуровне, как они рассчитываются?

40. Какой из показателей налоговой нагрузки на организацию является универсальным? Обоснуйте ответ.

2. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Тема 2.1. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

2.1.1. Налоговая декларация (НК РФ гл. 13 ст. 80)	64
2.1.2. Внесение изменений в налоговую декларацию (НК РФ гл. 13 ст. 81)	68
2.1.3. Налоговый контроль: формы, содержание и методы	70
2.1.4. Процессуальные правила и условия проведения налоговых проверок	74
2.1.5. Постановка на учёт в налоговых органах юридических и физических лиц в качестве налогоплательщиков	78
2.1.6. Контрольные вопросы	79

2.1.1. Налоговая декларация (НК РФ гл. 13 ст. 80)

1. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведённых расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и(или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Расчёт авансового платежа представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и(или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчёт авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом применительно к конкретному налогу (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Расчёт сбора представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронном виде и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи, плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе,

используемых льготах, исчисленной сумме сбора и(или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Расчёт сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй настоящего Кодекса применительно к каждому сбору (в ред. Федерального закона от 7.07.2010 № 229-ФЗ).

Налоговый агент представляет в налоговые органы расчёты, предусмотренные частью второй настоящего Кодекса. Указанные расчёты представляются в порядке, установленном частью второй настоящего Кодекса применительно к конкретному налогу.

2. Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчёты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечёт применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощённую) налоговую декларацию.

Форма единой (упрощённой) налоговой декларации и порядок её заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом (п. 2 в ред. Федерального закона от 30.12.2006 № 268-ФЗ).

3. Налоговая декларация (расчёт) представляется в налоговый орган по месту учёта налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчёту). Налогоплательщики вправе представить документы, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчёту), в электронном виде.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 чело-

век, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчёты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесённой к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации – не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утверждённой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 настоящего Кодекса, отнесённые к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчёты), которые они обязаны представлять в соответствии с настоящим Кодексом, в налоговый орган по месту учёта в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесённой к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Бланки налоговых деклараций (расчётов) предоставляются налоговыми органами бесплатно (п. 3 в ред. Федерального закона от 30.12.2006 № 268-ФЗ).

4. Налоговая декларация (расчёт) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчёта), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчёта) отметку о принятии и дату её получения при получении налоговой декларации (расчёта) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приёме в электронном виде – при получении налоговой декларации (расчёта) по телекоммуникационным каналам связи (в ред. Федерального закона от 30.12.2006 № 268-ФЗ).

При отправке налоговой декларации (расчёта) по почте днём её представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчёта) по телекоммуникационным каналам связи днём её представления считается дата её отправки. Абзац утратил силу. – Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ.

5. Налоговая декларация (расчёт) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчёт), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчёте).

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчёте), в том числе с применением электронной цифровой подписи при представлении налоговой декларации (расчёта) в электронном виде, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчёте) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчёта)). При этом к налоговой декларации (расчёту) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчёта) (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

При представлении налоговой декларации (расчёта) в электронном виде копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчёта), может быть представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (абзац введён Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

6. Налоговая декларация (расчёт) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

7. Формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчётов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчётов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ).

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе включать в форму налоговой декларации (расчёта), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчёт) сведений, не

связанных с исчислением и(или) уплатой налогов и сборов, за исключением (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ):

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (её обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (её обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

8. Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 настоящего Кодекса.

9. Особенности исполнения обязанности по представлению налоговых деклараций посредством уплаты декларационного платежа определяются Федеральным законом об упрощённом порядке декларирования доходов физическими лицами (п. 10 введён Федеральным законом от 30.12.2006 № 265-ФЗ).

2.1.2. Внесение изменений в налоговую декларацию (НК РФ гл. 13 ст. 81)

(в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ)

1. При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточнённую налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьёй.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточнённую налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьёй. При этом уточнённая налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

2. Если уточнённая налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи уточнённой налоговой декларации.

3. Если уточнённая налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но

до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточнённая налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

4. Если уточнённая налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога.

В данной ситуации налогоплательщик освобождается от ответственности в двух случаях:

1) Если уточнённая налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения в ней сведений, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточнённой налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Одним из условий для освобождения от ответственности является погашение недоимки и уплата пени. В случае если налогоплательщик не полностью рассчитается по недоимке, то штраф налоговые органы исчислят по ставке 20% от неуплаченной суммы налога (п. 1 ст. 122 НК РФ), т.е. на сумму долга, не покрытую переплатой. Согласно Письму Минфина Российской Федерации от 29 сентября 2005 г. № 03-02-07/1-251 (Прил. № 75) сумма, которую доплатит налогоплательщик до подачи уточнённой декларации, будет считаться переплатой.

В случае если налогоплательщик не полностью рассчитается по пеням, то штраф налоговые органы исчислят со всей суммы налога к доплате в бюджет по уточнённой декларации. Это подтверждается многочисленной арбитражной практикой (например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 13 марта 2006 г. № А29-4527/2005а (Прил. №147), Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 августа 2005 г. № Ф04-5295/2005 (13965-А27-27), Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 сентября 2005 г. № А19-3063/05-40-Ф02-4384/05-С1) (Прил. № 141).

2) Если уточнённая налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Пункт 5 статьи 81 НК РФ устанавливает обязанность налогоплательщика предоставить уточнённую налоговую декларацию в налоговый орган по месту учёта налогоплательщика, при этом она должна быть представлена по форме, действовавшей в тот налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения. Это положение и ранее применялось на практике, а с 1 января 2007 г. закреплено на законодательном уровне.

С введением новой редакции ст. 81 НК РФ действия о предоставлении уточнённых налоговых деклараций в аналогичном порядке распространяются и на налоговых агентов. Данная норма закреплена в п. 6 ст. 81 НК РФ.

Согласно п. 7 ст. 81 НК РФ, по общему правилу, законодательные нормы, предусмотренные ст. 81 НК РФ, применяются так же в отношении уточнённых расчётов сборов и распространяются на плательщиков сборов.

2.1.3. Налоговый контроль: формы, содержание и методы

Общегосударственный контроль осуществляется по отношению ко всем хозяйствующим субъектам независимо от формы собственности или ведомственной подчиненности органами государственной власти и государственного управления общей компетенции (например, прокуратурой), а также специальными контрольными органами, основной функцией которых является государственный финансовый контроль (например, налоговыми органами). Объектом общегосударственного контроля является прежде всего соблюдение финансового законодательства и финансовых интересов государства.

Общегосударственный контроль проводят Парламент, Правительство, Министерство РФ по налогам и сборам, налоговая полиция, Федеральное казначейство, Министерство финансов РФ, Центральный банк России, правоохранительные органы и др.

Общегосударственный контроль подразделяется на два основных направления:

- 1) контроль за формированием государственных финансовых средств;
- 2) контроль за расходованием государственных финансовых средств.

Неотъемлемым элементом обоих указанных направлений является валютный контроль.

По органам, осуществляющим контроль за формированием государственных финансовых средств в пределах своей компетенции, различают налоговый и таможенный контроль.

Налоговый контроль осуществляется с целью обеспечения полноты и своевременности перечисления налоговых и иных обязательных платежей в государственный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и в государственные внебюджетные фонды. Налоговый контроль занимает особое место в общегосударственном финансово-экономическом контроле. От его эффективной организации в значительной степени зависит возможность государства исполнять свои функции.

Таможенный контроль также занимает важное место в системе общегосударственного финансово-экономического контроля. Таможенный контроль осуществляется с целью обеспечения полноты и своевременности перечисления налогов и сборов при пересечении товаров и услуг таможенной границы. Контроль за правильностью исчисления и полнотой поступления средств в бюджет от осуществления внешнеэкономической деятельности в России в соответствии с Положением о государственном таможенном комитете реализуют специальные таможенные органы, – Государственный таможенный комитет Российской Федерации и его подразделения.

Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль – это деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции.

Содержание налогового контроля включает:

- наблюдение за подконтрольными объектами;
- прогнозирование, планирование, учёт и анализ тенденций в налоговой сфере;
- принятие мер по предотвращению и пресечению налоговых нарушений;
- выявление виновных и привлечение их к ответственности.

Субъектами налоговых проверок являются министерства, ведомства, государственные учреждения и организации, комплексные предприятия и организации, совместные предприятия, негосударственные и некоммерческие учреждения и организации, граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Форма проведения налогового контроля представляет собой внешнее выражение практической реализации контрольной деятельности налоговых органов. Налоговый кодекс устанавливает следующие формы налогового контроля (п. 1 ст. 82 НК РФ):

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;

- проверки данных учёта и отчётности;
 - осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
 - другие формы.
- Налоговый контроль в РФ проводится для установления:
- правильности ведения обязанными лицами бухгалтерского учёта доходов, расходов, объектов налогообложения;
 - правильности исчисления сумм налогов и сборов;
 - правильности и своевременности уплаты сумм налогов и сборов;
 - правильности ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов и сборов;
 - обстоятельств, способствующих совершению нарушений налогового законодательства.

Проводя налоговый контроль, уполномоченные органы должны руководствоваться принципами законности, планирования мероприятий, соблюдения налоговой тайны, последовательности проведения мероприятий и документального фиксирования установленных фактов, действий и событий, недопустимости причинения ущерба проверяемой организации или физическому лицу. Таким образом, организация налогового контроля заключается в определении мероприятий, которые будут проводить уполномоченные лица, осуществляя налоговый контроль.

Налоговый контроль осуществляется путём применения различных приёмов и способов, а также использования специальных процедур. Совокупность приёмов, способов и процедур образует методы налогового контроля. К методам налогового контроля можно отнести визуальный осмотр, арифметическую и формальную проверку документов, сопоставление данных, выборочный и сквозной методы проверки документов и т.д.

В зависимости от времени проведения выделяются следующие виды налогового контроля:

- предварительный налоговый контроль – проводится в качестве профилактики и предупреждения налоговых правонарушений (постановка на налоговый учёт, проведение семинаров по разъяснению налогового законодательства и т.д.);
- текущий (оперативный) налоговый контроль – проводится в отчётном периоде и осуществляется в виде приёма налоговой отчётности, проведения камеральных проверок, требования объяснений по сданной отчётности, проведения сверки лицевых счетов с налогоплательщиками и т.д.;
- последующий налоговый контроль – проводится по окончании налоговых периодов, после формирования объектов налогообложения и проходит в форме документальных углубленных проверок.

Также выделяют плановый налоговый контроль и внеплановый налоговый контроль.

В зависимости от места проведения налогового контроля можно выделить:

- камеральный налоговый контроль, осуществляемый по месту нахождения налогового органа;
- выездной налоговый контроль, проводимый по месту нахождения проверяемого лица.

В зависимости от статуса проверяемого субъекта выделяют:

- налоговый контроль организаций;
- налоговый контроль индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой;
- налоговый контроль физических лиц.

Также бывает:

- комплексный налоговый контроль – проверка по всем налогам и сборам, которые проверяемое лицо обязано уплачивать за определённый период времени;
- тематический налоговый контроль – проверка по отдельным налогам и сборам, а также проверка по отдельным вопросам соблюдения налогового законодательства.

В зависимости от объекта налогового контроля выделяют:

- налоговый контроль по проверке начисленных и уплаченных налогов и сборов;
- налоговый контроль по использованию льгот и использованию различных систем налогообложения, предусмотренных Налоговым кодексом;
- налоговый контроль по проверке расчётов в наличной и безналичной формах;
- налоговый контроль по проверке кассовой дисциплины;
- налоговый контроль по проверке наличия специальных разрешений на ведение определённых видов деятельности, лицензий и патентов;
- другие виды налогового контроля.

В зависимости от используемых методов и приёмов выделяют:

- сплошной налоговый контроль – проверка всех имеющихся документов, связанных с начислением и уплатой налогов и сборов, а также проверка исполнения иных обязанностей, предусмотренных законодательством;
- выборочный налоговый контроль – проверка специально отобранных документов по исчислению и уплате конкретного налога или сбора.

В зависимости от источников получения сведений можно выделить:

- документальный налоговый контроль, в ходе которого изучаются данные, зафиксированные в документах;
- фактический налоговый контроль, в ходе которого проверяется фактическое состояние объектов налогообложения;
- встречный налоговый контроль, в ходе которого информация о проверяемом лице запрашивается у его контрагентов, банков и других третьих лиц.

2.1.4. Процессуальные правила и условия проведения налоговых проверок

Процессуальные правила и условия проведения налоговых проверок закреплены в ст. 87 – 89 НК РФ.

Для налоговой проверки установлено ограничение в виде трёхгодичного периода деятельности налогоплательщика, предшествовавшего году проведения проверки. Запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Порядок и сроки проведения камеральной налоговой проверки регулируются ст. 88 НК РФ. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трёх месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и необходимых документов.

Основными задачами камеральной проверки являются:

- визуальная проверка правильности оформления бухгалтерских отчётов;
- проверка правильности составления расчётов по налогам;
- логический контроль и взаимная увязка показателей, содержащихся в отчётности и налоговых расчётах;
- предварительная оценка достоверности бухгалтерской отчётности и налоговых расчётов.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе потребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Порядок и сроки проведения выездной налоговой проверки регулируются ст. 89 Кодекса.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трёх месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

Выездная налоговая проверка предприятия осуществляется в соответствии с годовыми планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по тому или иному участку работы. Предпроверочный анализ – неотъемлемая часть процесса подготовки документальной проверки организации. На данном этапе работники налоговых органов изучают данные бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций за последний отчетный период, проводят углубленный анализ и динамику показателей деятельности организации за несколько отчетных периодов. Результатом предпроверочного анализа является выработка конкретной концепции предстоящей проверки.

С учетом ряда факторов (вид предприятия, характер его деятельности, данные материалов предыдущей проверки, наличие сигналов о нарушении налогового законодательства), а также на основе выработанной концепции разрабатывается и утверждается программа проведения документальной проверки.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить не только инвентаризацию имущества, осмотр (обследование) помещений и территорий, но и проводить изъятие документов у налогоплательщика. Изъятие документов производится при наличии у проверяющих лиц достаточных на то оснований по акту, копия которого передаётся налогоплательщику. Последний имеет право делать замечания по форме и существу изъятия, которые должны быть по его требованию внесены в акт.

При сплошном (комплексном) способе проверяются регистры бухгалтерского учёта и другие необходимые для налоговой проверки документы. Комплексной проверкой охватываются вопросы правильности исчисления и уплаты всех видов налогов.

При выборочном (тематическом) способе проверяется лишь часть первичных документов за тот или иной период времени. Тематическая проверка охватывает вопросы правильности исчисления отдельных видов налогов и других обязательных платежей. В случае обнаружения злоупотребления или нарушения налогового законодательства проверяющие переходят от выборочного способа к комплексной проверке с возможным изъятием необходимых документов.

По относительно узкому кругу вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации за короткий период возможно проведение экспресс-проверки. Если в ходе данной экспресс-проверки не выявлено каких-либо нарушений, свидетельствующих о недостоверности учёта, отчётности и налоговых расчётов, дальнейшие проверки данной организации могут не проводиться.

Достоверность фактов хозяйственной жизни предприятия может быть установлена:

1) путём формальной и арифметической проверки, когда проверяющие не только удостоверяются в правильности заполнения всех реквизитов документов, но и определяют правильность подсчётов в них;

2) путём встречных проверок, когда учётные данные предприятия сверяются с соответствующими данными предприятия-контрагента.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведённой проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки её проведения.

В ходе осуществления выездной налоговой проверки налоговые органы могут привлекать к работе специалистов, экспертов, переводчиков, понятых, а также свидетелей для совершения ряда процессуальных действий, таких как осмотр помещений, выемка документов.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Согласно ст. 99 НК РФ в протоколе указываются:

- 1) его наименование;
- 2) место и дата производства конкретного действия;
- 3) время начала и окончания действия;
- 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях – его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- 6) содержание действия, последовательность его проведения;
- 7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведённой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтверждённые факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению документы, подтверждающие обоснованность возражений или мотивы не подписания акта проверки.

После этого в течение не более 14 дней руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

2.1.5. Постановка на учёт в налоговых органах юридических и физических лиц в качестве налогоплательщиков

Одним из способов обеспечения налогового контроля является постановка на учёт в налоговых органах физических и юридических лиц, а также их имущества, являющегося объектом налогообложения, по территориальному принципу. Порядок и условия постановки на учёт в налоговых органах определены ст. 83 – 85 НК РФ.

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учёт в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения её обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Заявление о постановке на учёт организации или физического лица, осуществляющего деятельность без образования юридического лица, подаётся в налоговый орган в течение 10 дней после их государственной регистрации.

При осуществлении деятельности в РФ через обособленное подразделение заявление о постановке на учёт организации по месту нахождения обособленного подразделения подаётся в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

При подаче заявления организация одновременно с заявлением о постановке на учёт представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке: свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации, других документов, подтверждающих создание организации.

При подаче заявления индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства.

Налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на учёт в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство.

Об изменениях в уставных и других учредительных документах организаций, изменении места нахождения, а также об изменении места жительства индивидуального предпринимателя налогоплательщики обязаны уведомить налоговый орган в 10-дневный срок с момента такого изменения.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории РФ идентификационный

номер налогоплательщика. На основе данных учёта Министерство РФ по налогам и сборам ведёт Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учёт являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено НК РФ.

2.1.6. Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию налоговый контроль.
2. Назовите формы проведения налогового контроля.
3. В какой срок проводится камеральная проверка налоговых деклараций?
4. Какие требования предъявляются к проведению выездной налоговой проверки?
5. В какие сроки должен быть подписан акт налоговой проверки?
6. В какой срок должны встать на налоговый учёт организации и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица?
7. Каков порядок постановки на налоговый учёт?

3. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Тема 3.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

3.1.1. Становление НДС и его значение	80
3.1.2. Плательщики НДС	82
3.1.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения	84
3.1.4. Налоговая база	86
3.1.5. Момент определения налоговой базы	87
3.1.6. Налоговые ставки	88
3.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога	98
3.1.8. Налоговые льготы и преференции	98
3.1.9. Контрольные вопросы	100

3.1.1. Становление НДС и его значение

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее значимых косвенных налогов. При этом НДС – один из наиболее трудных для понимания, сложных для исчисления, уплаты и соответственно контроля со стороны налоговых органов налогов. Тем не менее он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой.

Из всех налогов, формирующих современные налоговые системы развитых стран мира, НДС является самым молодым. Впервые он был введен во Франции 1 января 1958 г. В настоящее время абсолютное большинство стран – членов ОЭСР приняли НДС как основной налог на потребление. В соответствии с Шестой Директивой Совета ЕС, принятой 17 мая 1997 г., в странах – членах Сообщества осуществляется процесс унификации построения национальных систем исчисления и взимания НДС. Наличие НДС в налоговой системе страны служит обязательным условием вступления её в ЕС. Кроме того, данный налог взимается ещё почти в 40 странах Азии, Африки и Латинской Америки. Пока ещё этот вид косвенного налогообложения не действует в Канаде, США, Австралии, Швейцарии и Индии. Вместо него в ряде этих стран, например в США, действует налог с продаж.

Мотивация принятия НДС в каждой отдельной стране или регионе была различной. В странах Западной Европы – это стремление усилить экономическую интеграцию, поскольку данный налог в большей степени, чем заменённые им другие косвенные налоги, способствует устранению деформаций в международной торговле. В странах Латинской Америки этот налог получил распространение как наиболее эф-

фективный рычаг ориентации отечественного производства на внешний рынок. Кроме того, он в большей степени обеспечивал рост поступлений доходов в бюджетную систему в условиях высокой инфляции.

Ориентация всех постсоциалистических стран на внедрение НДС была вызвана необходимостью быстрее создания новой налоговой системы. Для этого необходимо было как можно быстрее заменить характерные для централизованной экономики доходные источники на принципиально другие. Нужны были налоговые платежи, отвечающие требованиям рыночной экономики, при этом обеспечивая потребности бюджета в финансовых ресурсах в условиях высоких темпов инфляции. В большинстве развивающихся стран НДС был введён в связи с необходимостью пополнить доходы бюджетов, снизившиеся в результате взятого курса на либерализацию торговли. Всё это способствовало широкому распространению НДС практически во всех странах.

НДС обладает многочисленными **преимуществами** по сравнению другими налоговыми платежами.

Во-первых, НДС стимулирует процессы накопления и инвестирования. Это обеспечивается за счёт того, что направленные на инвестиции финансовые ресурсы освобождаются от налогообложения.

Во-вторых, НДС имеет более широкую, чем у других налогов, базу обложения. Это позволяет значительно увеличить доходы государства посредством обложения доходов, идущих на потребление.

В-третьих, НДС стимулирует расширение производства товаров, идущих на экспорт, за счёт того, что при продаже продукции за рубеж применяется минимально возможная ставка НДС – в размере 0%.

В-четвёртых, НДС в отличие от прочих разновидностей косвенных налогов и налогов с оборота является менее «заметным» и для его плательщика, и для конечного покупателя товара, так как данный налог взимается постепенно, на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от этого налога не зависит от количества промежуточных производителей и от результатов их финансовой деятельности.

На долю НДС приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% – в Великобритании и Германии. При этом поступления НДС в бюджеты развитых стран постоянно увеличиваются. В настоящее время в странах, его применяющих, поступления НДС формируют в среднем примерно седьмую часть доходов консолидированных бюджетов.

Несомненно, что НДС имеет и определённые недостатки. При достаточно высоких ставках и широкой налогооблагаемой базе он в значительной степени ограничивает платёжеспособный спрос. Вместе с тем это свойство НДС эффективно используется в экономике развитых европейских стран. Когда наблюдается перепроизводство каких-

либо товаров, увеличивается ставка, чтобы снизить объёмы их выпуска. Для стимулирования же увеличения производства недостающих товаров ставка налога снижается вплоть до применения ставки в размере 0%.

В Российской Федерации НДС был введён с 1 января 1992 г. Он заменил (вместе с акцизами) прежние налог с оборота и налог с продаж. При этом НДС намного превзошёл заменённые им налоги по своему влиянию на формирование доходов бюджета, экономику, формирование ценовых пропорций и финансы предприятий. Введение НДС в нашей стране совпало с началом проведения масштабной экономической реформы, внедрением в экономику рыночных отношений, переходом к свободным ценам на большинство товаров (работ или услуг).

Сегодня НДС в Российской Федерации является одним из основных косвенных налогов в формировании доходной части бюджетов всех уровней. Поступления указанного налога в консолидированный бюджет РФ составляют около 20% всех поступлений налогов и сборов, включая таможенную пошлину. Для сравнения отметим, что доля другого косвенного налога – акциза – всего составляет около 3%. Удельный вес таможенных пошлин даже в годы беспрецедентно высокого уровня мировых цен на энергоносители и соответственно значительных ставок экспортной пошлины на эти товары не превышал 22%. В связи с произошедшим в конце 2008 г. резким падением мировых цен на энергоносители роль и значение НДС в формировании доходов как федерального, так и консолидированного бюджета РФ резко возросли. В настоящее время поступления НДС в бюджеты всех уровней значительно превышают поступления от таможенной пошлины, а также по всем другим налогам, в том числе по налогу на прибыль.

3.1.2. Плательщики НДС

Плательщиками НДС являются организации – юридические лица, осуществляющие производственную и другую коммерческую деятельность, и на которые в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать НДС.

Плательщиками этого налога являются также индивидуальные (семейные) частные предприятия, осуществляющие реализацию товаров (работ или услуг), облагаемых данным налогом.

Предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие производственную и другую коммерческую деятельность на территории РФ, также являются плательщиками НДС.

Обязаны уплачивать НДС компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностран-

ных государств и осуществляющие производственную или иную коммерческую деятельность на территории РФ, а также лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

При этом налоговое законодательство РФ предусматривает условия **освобождения юридических и физических** лиц от исполнения обязанностей плательщика НДС.

Согласно положениям НК РФ организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика при соблюдении следующего условия. За три предшествующих последовательных календарных месяца **сумма их выручки** от реализации товаров (работ или услуг) без учёта НДС не должна превышать **2 млн. р.** В этом случае организация или индивидуальный предприниматель перестают быть налогоплательщиком НДС в течение следующих 12 месяцев. Если в течение периода освобождения выручка данного налогоплательщика за три месяца превысит установленное ограничение в 2 млн. р., организация или индивидуальный предприниматель утрачивают право на освобождение от обязанностей налогоплательщика начиная с первого числа месяца, в котором допущено такое превышение, и до окончания периода освобождения.

Поясним указанный порядок освобождения и к возврату к обязанностям плательщика НДС на условном примере.

Пример. Организация ООО «РИТМ» в отдельные месяцы 2012 г. имела следующие показатели по выручке от реализации продукции (без НДС):

январь – 519 тыс. р.;

февраль – 630 тыс. р.;

март – 658 тыс. р.;

апрель – 710 тыс. р.;

май – 735 тыс. р.

Общий объём выручки за три последовательных месяца составлял:

за январь – март – 1807 тыс. р.;

за февраль – апрель – 1998 тыс. р.;

март – май – 2103 тыс. р.

Таким образом, организация получила право на освобождение от обязанностей плательщика НДС начиная с апреля 2012 г. по март 2013 г., так как её выручка (1807 тыс. р.) за три последовательных месяца (январь – март) была менее 2 млн. р. Однако по итогам работы за март – май выручка превысила установленный законом предел, составив 2103 тыс. р. В связи с этим начиная с 1 мая и до окончания периода освобождения (до 1 апреля 2013 г.) организация вновь становится плательщиком.

Указанный порядок освобождения не относится к плательщикам НДС, реализующим подакцизные товары, а также к плательщикам, ввозящим товары на таможенную территорию РФ.

Не являются плательщиками НДС физические лица, не занимающиеся предпринимательской и иной приносящей доход деятельностью. Данное положение распространяется и на ввоз этими лицами товаров из-за рубежа.

Освобождены также от обязанностей налогоплательщика следующие организации и индивидуальные предприниматели:

- перешедшие на УСН;
- применяющие систему налогообложения в виде ЕНВД;
- переведённые на систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей с уплатой ЕСХН.

3.1.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения

Из самого названия налога вытекает, что НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части создаваемой добавленной стоимости. В связи с этим необходимо знать, что такое «**добавленная стоимость**» и как она рассчитывается. Если разложить добавленную стоимость на элементы, то её можно изобразить как сумму выплаченной заработной платы и других форм оплаты труда и прибыли организации. Добавленная стоимость может быть выражена и по-иному, как разница между стоимостью реализованных товаров (работ или услуг) и стоимостью затрат (без оплаты труда) на их производство и реализацию.

Пример. Для наглядности рассчитаем двумя способами сумму добавленной стоимости, созданной на швейной фабрике за год, исходя из следующих показателей:

- 1) объём реализованной продукции – 297,3 млн. р.;
- 2) произведённые затраты – всего – 255,4 млн. р., в том числе:
сырьё и материалы – 189,6 млн. р.;
- электроэнергия – 12,4 млн. р.;
- оплата труда – 52,1 млн. р.;
- амортизация – 41,7 млн. р.;
- другие расходы – 40,0 млн. р.;
- 3) прибыль – 41,9 млн. р.

Исходя из первого способа, т.е. по элементу затрат, сумма добавленной стоимости составит 94 млн. р. (52,1 млн. р. + 41,9 млн. р.).

Исходя из второго способа, сумма добавленной стоимости будет та же – 94 млн. р. исходя из следующего расчёта: $297,3 - (255,4 - 52,1) = 94$.

Логически из названия налога должно было бы вытекать, что объектом обложения НДС должна служить именно добавленная стоимость. Однако налоговое законодательство РФ установило иной объ-

ект обложения этим налогом. **Объектом налогообложения** названы следующие операции (п. 1 ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация «предметов залога» и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении «отступного» или «новации», а также передача имущественных прав;

- передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе (признается реализацией);

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, «расходы» на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Налоговое законодательство определяет и те **операции, которые не признаются в целях налогообложения НДС** реализацией товаров (работ или услуг) и соответственно не являются объектом обложения НДС (п. 2 ст. 146 НК РФ):

- операции, не признаваемые реализацией (указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ);

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

- передача имущественных прав организации ее «правопреемнику» (правопреемникам);

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

- передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала;

- передача на безвозмездной основе социальных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;

- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления;

- передача на безвозмездной основе объектов основных средств государственным органам, учреждениям, предприятиям.

Существует серьезный недостаток, связанный с освобождением от уплаты НДС: налогоплательщик реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) без налога, поэтому покупатель товара не может предъявить сумму НДС к вычету. Следовательно, плательщи-

кам НДС невыгодно приобретать товары (выполнять работы, оказывать услуги) у лиц, получивших освобождение от уплаты НДС.

Можно привести пример.

Пример. Организация является плательщиком НДС. Рассмотрим формирование отпускной цены в двух вариантах.

1. Товар приобретён у плательщика НДС:

- покупная цена товара – 118 р., в том числе НДС – 18 р.;
- наценка – 50 р.;
- отпускная цена – 150 р. (100 р. + 50 р.);
- НДС на отпускную цену – 27 р. ($150 \text{ р.} \times 18\% / 100\%$);
- **отпускная цена с НДС – 177 р.**, (150 р. + 27 р.);
- НДС к уплате в бюджет – 9 р. (27 р. – 18 р.);
- **прибыль – 50 р.** (177 р. – 118 р. – 9 р.).

2. Товар приобретён у неплательщика НДС;

- покупная цена – 118 р., НДС в цене товара нет;
- наценка – 50 р.;
- отпускная цена – 168 р. (118 р. + 50 р.);
- НДС на отпускную цену – 30,2 р. ($168 \text{ р.} \times 18\% / 100\%$);
- **отпускная цена с НДС – 198,2 р.** (168 р. + 30,2 р.);
- НДС к уплате в бюджет – 30,2 р. (30,2 р. – 0 р.);
- **прибыль – 50 р.** (198,2 р. – 118 р. – 30,2 р.).

Таким образом, плательщикам НДС (как организациям, так и индивидуальным предпринимателям) экономически невыгодно работать с теми, кто освобождён от уплаты НДС. Значит, в этом случае для получения прибыли в сумме 50 р. цена реализации товара должна составлять 198,2.

3.1.4. Налоговая база

В структуре любого налога присутствует такой элемент налогообложения, как налоговая база, которая представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

1. При продаже налогоплательщиком товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная по рыночным ценам с учётом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них налога.

Если организация продаёт детские товары, то соответственно будет применяться ставка 10%.

2. При реализации товаров (работ, услуг) по бартерным операциям, безвозмездной передаче товаров (выполнение работ, оказание услуг), оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как отпускная цена, указанная сторонами сделки в договоре (п. 2 ст. 154 НК РФ).

3. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная с учётом всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (п. 2 ст. 159 НК РФ).

4. При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров налоговая база определяется как сумма дохода, полученная налогоплательщиком в виде вознаграждений (п. 2 ст. 156 НК РФ).

5. Если налоговую базу определяет налоговый агент, то налоговой базой признаётся сумма дохода, выплачиваемого налоговым агентом. При предоставлении на территории РФ органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы этого имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога (п. 3 ст. 161 НК РФ).

В случае определения налоговой базы с учётом сумм, связанных с расчётами по оплате товаров (работ, услуг), при получении налогоплательщиком частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговую базу исчисляют исходя из сумм полученной оплаты с учётом налога.

7. При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, налоговую базу определяют исходя из цен реализации идентичных товаров (работ, услуг) с учётом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 1 ст. 159 НК РФ).

8. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины, и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам) (п. 1 ст. 160 НК РФ).

3.1.5. Момент определения налоговой базы

Для полноты исчисления сумм налога необходимо точно установить **момент определения налоговой базы**. Момент определения налоговой базы – это дата, на которую налоговая база считается сформированной для того, чтобы исчислить и уплатить НДС. Вопрос установления момента определения налоговой базы является не таким простым, как это может показаться на первый взгляд. Действительно, а

что же должно считаться датой формирования налоговой базы? Является ли этой датой, например, день отгрузки продукции потребителю или отправки ему соответствующих платёжных документов? Или это день поступления денежных средств на расчётный счёт или в кассу предприятия? А как установить момент определения налоговой базы, если осуществляется товарообменная операция или происходит безвозмездная передача товара (работы или услуги)? На эти и другие вопросы Налоговый кодекс даёт чёткие ответы.

Моментом определения налоговой базы НДС считается наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки или передачи товаров (работ или услуг) или имущественных прав; день полной или частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав.

Таким образом, почти для всех налогоплательщиков моментом определения налоговой базы и, следовательно, возникновения обязательства по уплате НДС является дата отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления моментом определения налоговой базы является последнее число месяца каждого налогового периода.

Особый порядок определения налоговой базы установлен при получении налогоплательщиком-изготовителем полной или частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, для которых длительность производственного цикла составляет свыше шести месяцев. В этом случае налогоплательщик-изготовитель указанных товаров (работ или услуг) имеет право сам устанавливать момент определения налоговой базы как день отгрузки или передачи указанных товаров (работ или услуг). Но при этом указанный налогоплательщик обязан обеспечить ведение раздельного учёта осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам или услугам), используемым для осуществления операций по производству товаров (работ или услуг) длительного производственного цикла, а также других операций.

При реализации товаров (работ или услуг) на безвозмездной основе момент определения налоговой базы устанавливается как день отгрузки или передачи этого товара, выполнения работ или оказания услуг.

3.1.6. Налоговые ставки

Обложение НДС производится по **трём** основным и **двум** расчётным **налоговым ставкам**, применяемым к налоговой базе.

Ставка в размере 0% применяется в основном при реализации товаров, экспортируемых за пределы таможенной территории РФ. Указанная ставка применяется также при реализации работ и услуг,

непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров. К их числу относятся, в частности, работы и услуги по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации по погрузке и перегрузе вывозимых за пределы территории РФ или ввозимых на территорию РФ товаров, а также на другие подобные работы и услуги.

Для обоснования прав на уплату налога по ставке 0% налогоплательщик обязан представить в налоговые органы соответствующие документы, подтверждающие факт вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ, выполнение или оказание указанных работ и услуг.

К их числу, в частности, относятся следующие документы:

1. Контракт (или копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ или на выполнение или оказание указанных услуг.

2. Выписка банка или её копия, подтверждающая фактическое поступление выручки на счёт налогоплательщика в российском банке от иностранного лица – покупателя указанного товара. В случае поступления наличных денежных средств налогоплательщик должен представить в налоговые органы два документа:

1) выписку банка или её копию, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счёт в российском банке;

2) копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица.

При осуществлении внешнеторговых товарообменных операций налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие ввоз товаров, полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование.

3. Таможенная декларация или её копия с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории.

4. Копии транспортных, товаросопроводительных или других документов с отметками пограничных таможенных органов Российской Федерации, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Все указанные документы налогоплательщик обязан представить в срок не позднее 180 дней со дня оформления таможенным органом грузовой таможенной декларации на экспорт груза. В случае непредставления документов в установленный срок данный налогоплательщик должен уплатить налог по ставке 18% с доначислением пени за несвоевременную уплату налога.

Пример. ОАО «Цветлит» 16 марта поместил под таможенный режим экспорта партию бронзовых и латунных втулок. При этом он 27 апреля представил таможенному органу копию контракта, таможенную декларацию, товаросопроводительные документы, подтверждающие вывоз товара за границу РФ. При этом до конца года заводом не были представлены документы, подтверждающие уплату иностранным партнёром купленного им товара, а также подтверждающие факт поступления денежных средств на счёт завода в российском банке. Таким образом, заводом по прошествии 180 дней со дня помещения товара под таможенный режим экспорта не был представлен полный пакет документов, дающих основания для применения налоговой ставки НДС в размере 0%. В связи с этим завод обязан заплатить НДС в размере 18%, а также пеню за несвоевременную уплату налога за все дни просрочки, начиная с 16 марта до момента уплаты налога.

Ставка в размере 0% применяется также при реализации товаров (работ или услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств. При этом следует иметь в виду, что указанная ставка применяется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации.

По налоговой ставке 0% облагается реализация товаров на экспорт через комиссионера, поверенного или агента, оформленная соответствующим договором. Для подтверждения обоснованности применения этой ставки налогоплательщик также обязан представить в налоговые органы необходимые документы.

Ставка в размене 0% установлена и в случае реализации товаров на экспорт в счёт погашения задолженности РФ и бывшего СССР, а также в счёт предоставления государственных кредитов иностранным государствам. В этом случае несколько иным является перечень документов, представляемых налогоплательщиками налоговым органам для подтверждения обоснованности применения этой налоговой ставки. Кроме таможенной декларации и копий транспортных, товаросопроводительных документов необходимо представить копию соглашения между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР или задолженности РФ или о предоставлении кредита. Одновременно представляется копия соглашения между Минфином России и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счёт погашения государственной задолженности или в счёт предоставления кредита. Обязательным условием является также представление вы-

писки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в российской валюте на счёт налогоплательщика в российском банке. Помимо этого налогоплательщик должен представить таможенную декларацию и копии транспортных, товаросопроводительных документов.

По ставке 0% облагается реализация драгоценных металлов налогоплательщиками, которые осуществляют их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Банку России, а также коммерческим банкам.

В отношении осуществления необлагаемых операций по налогу на добавленную стоимость (ст. 149 НК РФ): п. 2 ст. 149 НК РФ дополнен подпунктом 12.2, в соответствии с которым не подлежат налогообложению НДС отдельные услуги, оказываемые на рынке ценных бумаг, товарных и валютных рынках.

Внесены дополнения на п. 3 ст. 149 НК РФ: теперь реализация коммунальных услуг, предоставляемых управляющими компаниями и ТСЖ, приобретаемых у организаций, осуществляемых в том числе горячее, холодное водоснабжение, и (или) водоотведение освобождается от налогообложения. До 1.01.2013 г. данная норма действовала только при приобретении услуг у организаций коммунального комплекса, поставщиков электроэнергии и газоснабжающих организаций.

Налогообложение по **ставке в размере 10%** производится при реализации отдельных социально значимых продовольственных товаров. В состав этих товаров включаются, в частности, мясо и мясoproдукты, молоко и молокопродукты, яйца, масло растительное, маргарин, сахар, соль, хлеб и хлебобулочные изделия, крупа, мука, макаронные изделия, рыба, продукты детского и диетического питания, овощи и некоторые другие.

Кроме того, по ставке 10% облагается реализация товаров для детей. В перечень детских товаров включены: одежда, обувь, детские кровати и матрасы, коляски, школьные тетради и другие школьно-письменные принадлежности, а также игрушки.

По ставке 10% облагается также реализация зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов, маслосемян и продуктов их переработки.

Внесены дополнения в перечень товаров, облагаемых по ставке 10% (п. 2 ст. 164 НК РФ) (вступает в силу с 01.01.2013 г.): п. 2 ст. 164 НК РФ дополнен п. 5, в соответствии с которым реализация племенного скота (в том числе свиней, овец, коз и лошадей), семени и эмбрионов этих животных, а также племенных яиц облагается НДС по ставке 10%. Данная норма действует по 31 декабря 2017 г. включительно.

С 1.01.2013 г. согласно абз. 7 пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ по ставке НДС 10% облагается реализация не только маргарина, но и жиров специального назначения (кулинарных, кондитерских, хлебопекарных), заменителей молочного жира, эквивалентов, улучшителей и заменителей масла какао, спредов и смесей топленых.

Налоговая ставка в размере 10% применяется при реализации книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, а также периодических печатных изданий, за исключением изданий рекламного или эротического характера.

Кроме того, по ставке 10% облагается реализация как отечественных, так и иностранных лекарственных средств и изделий Медицинского назначения. Ввоз на территорию РФ продовольственных товаров первой необходимости, лекарственных средств, детской одежды и обуви также облагается по налоговой ставке 10%.

На основании п. 3 ст. 164 НК РФ услуги по таможенному оформлению товаров, которые осуществляются в рамках договора по оказанию подобных услуг между российскими компаниями, подлежат обложению НДС по ставке 18%.

Реализация всех остальных товаров (работ или услуг), не освобождённых от уплаты НДС, облагается налогом по ставке 18%. При ввозе большинства товаров на таможенную территорию РФ они также облагаются по ставке 18%.

Кроме указанных выше базовых ставок НДС в налоговой системе РФ применяются ещё и так называемые **расчётные ставки**. Использование соответствующих ставок налогообложения зависит от применения тех или иных цен реализации в действующей системе ценообразования.

В экономике РФ действуют как свободные (рыночные), так и государственные (регулируемые) цены и тарифы. Если продукция, товары или услуги реализуются по свободным рыночным ценам, то в них не включается НДС. Сумма НДС в этом случае определяется от суммы оборота исходя из соответствующей базовой ставки налога в 0, 10 или 18%.

В государственные (регулируемые) цены и тарифы, как правило, уже включён НДС. В случае реализации товаров, в цены которых включён НДС, применяются **расчётные ставки**.

Расчётные ставки налогообложения по НДС применяют в случаях:

1) получения аванса под поставку товаров (работ, услуг);

2) удержания налога налоговым агентом (налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учёте в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц). Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюд-

жет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога;

3) продажи имущества, в первоначальную стоимость которого был включён НДС;

4) реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов её переработки по перечню, утверждённому Правительством РФ.

Во всех этих случаях налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Соответственно:

$$18\% / 118\% \times 100\% = 15,25\%;$$

$$10\% / 110\% \times 100\% = 9,09\%.$$

Налоговые вычеты. К налоговым вычетам относятся суммы, на которые может быть уменьшен размер НДС, подлежащий уплате в бюджет.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на установленные законодательством налоговые вычеты.

1. 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, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ).

2. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные покупателями – налоговыми агентами (п. 3 ст. 171 НК РФ). При этом, прежде чем принять к вычету указанные суммы налога, налоговый агент должен уплатить их в бюджет.

3. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику – иностранному лицу, не состоящему на учёте в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 4 ст. 171 НК РФ).

4. 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.

5. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей (п. 5 ст. 171 НК РФ).

6. 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), приобретённым им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершённого капитального строительства (п. 6 ст. 171 НК РФ).

7. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом, стоимость которого подлежит включению в расходы, в том числе через амортизационные отчисления, при исчислении налога на прибыль организаций (п. 6 ст. 171 НК РФ).

8. 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 наём жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (п. 7 ст. 171 НК РФ).

9. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Полный перечень налоговых вычетов представлен в ст. 171 НК РФ.

Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству (реализации) товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

В некоторых случаях сумма НДС по приобретённым товарам (работам, услугам) не подлежит вычету из бюджета, а относится на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг):

- 1) при реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС;
- 2) при получении освобождения от уплаты НДС;
- 3) при применении упрощённой системы налогообложения, патентной системы налогообложения, системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход, единого сельскохозяйственного налога. Применение данных систем налогообложения освобождает организации и индивидуальных предпринимателей от уплаты НДС, поэтому, как и в предыдущем случае, НДС по приобретённым товарам (работам и услугам) не подлежат вычету из бюджета. В некоторых случаях, предусмотренных НК РФ, ранее возмещённые из бюджета суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет с последующим их отнесением на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 26.1, 26.2, 26.3, 26.5 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы;

4) при осуществлении налогоплательщиком как облагаемых, так и освобождаемых от налогообложения операций суммы налога:

а) учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

б) принимаются к вычету – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Указанные суммы НДС принимаются к вычету из бюджета или учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) согласно пропорции, определяемой исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), операции по которым не подлежат обложению по НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Пример. ООО «АкваРио» занимается розничной и оптовой торговлей. По розничной торговле организация переведена на уплату единого налога на вменённый доход, что не предусматривает уплату НДС. По оптовой торговле организация является плательщиком НДС. Приобретены товары для перепродажи на сумму 354 000 р., в том числе НДС – 54 000 р. По факту оплаты вся сумма НДС (54 000 р.) по приобретённым товарам подлежит вычету из бюджета.

Через розничную сеть реализованы товары на сумму 280 000 р., через оптовую сеть – на сумму 170 000 р.

Доля розничной реализации – $62,2\% (280\,000\text{ р.} / 450\,000\text{ р.} \times 100\%)$.

Доля оптовой реализации в общем объёме реализации составила $37,8\% (170\,000\text{ р.} / 450\,000\text{ р.} \times 100\%)$.

Следовательно, сумма НДС по товарам, приобретённым для перепродажи (опт), подлежащая вычету из бюджета, равна 20 412 р. $(54\,000\text{ р.} \times 37,8\% / 100\%)$.

Сумма НДС по товарам, приобретённым для перепродажи (розница), подлежащая восстановлению (уплате в бюджет), составила 33 588 р. $(54\,000\text{ р.} \times 62,2\% / 100\%)$.

Порядок применения налоговых вычетов. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), иму-

ущественных прав, а также на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм удержанного налоговыми агентами налога.

Счёт-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг).

Вычеты подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ после принятия на учёт указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав при наличии соответствующих первичных документов.

Исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов и увеличенная на сумму восстановленного налога.

Если полученная сумма налога в каком-либо налоговом периоде меньше нуля, то она подлежит возмещению налогоплательщику либо зачёту по другим налогам.

Сумма налога, подлежащая уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 3 ст. 171 НК РФ). Схема документооборота при методе счетов-фактур представлена на рис. 3.1.

Если организация или индивидуальный предприниматель, не являясь плательщиком НДС в связи с получением освобождения либо осуществлением необлагаемых операций, выставили покупателю счёт-фактуру с НДС, то он обязан уплатить эту сумму НДС в бюджет (табл. 3.2).

Налоговый период, порядок и сроки уплаты налога. В соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом подразумевается период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

По НДС **налоговым периодом** является квартал.

Сроки представления декларации по НДС:

- за I квартал – до 20 апреля;
- за II квартал – до 20 июля;
- за III квартал – до 20 октября;
- за IV квартал – до 20 января следующего года. Сроки уплаты

НДС за I квартал:

до 20 апреля – в размере $\frac{1}{3}$ суммы налога, начисленного за I квартал;

до 20 мая – в размере $\frac{1}{3}$ суммы налога, начисленного за I квартал;

до 20 июня – в размере $\frac{1}{3}$ суммы налога, начисленного за I квартал.



Рис. 3.1. Документооборот при методе счетов-фактур

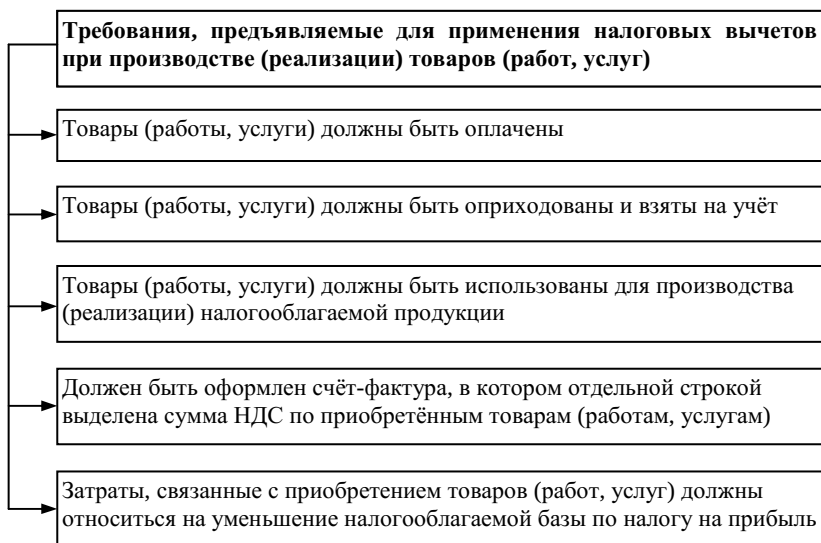


Рис. 3.2. Требования, предъявляемые для применения налоговых вычетов

На рисунке 3.2 представлены требования, предъявляемые для применения налоговых вычетов.

3.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога

$$\text{НДС(н)} = Qб \times Ст / 100,$$

где НДС(н) – сумма налога, исчисленная исходя из налоговой базы и соответствующей ставки налога; Qб – налоговая база; Ст – налоговая ставка.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения. Общая сумма НДС представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленную отдельно как соответствующая налоговым ставкам процентная доля соответствующих налоговых баз.

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене каждого из реализуемых товаров предъявляет к оплате покупателю этих товаров соответствующую сумму НДС. В расчётных документах и в счетах-фактурах сумма НДС выделяется отдельной строкой (ст. 168 НК РФ).

Сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за приобретённые (оприходованные) материальные ресурсы (выполненные работы, оказанные услуги), стоимость которых списана в состав расходов по производству и реализации продукции

$$\text{НДС(б)} = \text{НДС(н)} - \text{Налоговые вычеты},$$

где НДС(б) – сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

3.1.8. Налоговые льготы и преференции

В НК РФ в части НДС отсутствует такое понятие, как «налоговая льгота». Вместе с тем по данному налогу и в мировой практике, и в законодательстве РФ предусмотрено большое количество различных преференций, являющихся по существу налоговыми льготами.

Они предоставляются в форме освобождения от обложения данным налогом по трём основным направлениям: 1) оборотов по реализации отдельных видов товаров (работ или услуг); 2) реализации товаров (работ или услуг) в отдельных видах предпринимательской деятельности; 3) ввоз на таможенную территорию РФ отдельных видов товаров.

3.1. Налоговые льготы и преференции

Обороты по реализации		Реализация товаров (работ или услуг) отдельных видов деятельности	Ввоз на таможенную территорию РФ отдельных видов товаров
Социально значимых товаров	Услуг по реставрации памятников истории и культуры	Организации по производству сельскохозяйственной продукции	В рамках безвозмездной помощи
Протезно-ортопедических изделий	Работ по строительству социально-культурных объектов	Выполнение научно-исследовательских работ	Художественных ценностей в качестве дара
Медицинских услуг	Товаров (работ или услуг) в рамках гуманитарной помощи	Отдельные банковские операции	Печатных изданий
Услуг учреждений социальной защиты населения	Входных билетов учреждений культуры и искусства, физической культуры	Услуги по страхованию	Технологического оборудования
Продуктов питания, произведённых общественными столовыми	Услуг, оказываемых учреждениями культуры	Проведение лотерей и других основанных на риске мероприятий	Валюты РФ и иностранной валюты
Услуг по перевозке пассажиров транспортом	Предметов религиозного назначения		Продукции морского промысла
Ритуальных услуг	Изделий народных художественных промыслов		
Путёвок в санаторно-курортные учреждения	Товаров (работ или услуг) организаций инвалидов		
Услуг в сфере образования	Продажа жилых домов		

В наиболее общем виде представление о предусмотренных российским налоговым законодательством налоговых льготах и преференциях представлены в табл. 3.1. В каждом из указанных направлений предусмотрен весьма широкий перечень освобождений от уплаты НДС.

3.1.9. Контрольные вопросы

1. В чём заключается экономическая сущность НДС?
2. Кто является плательщиком НДС?
3. Какие условия необходимо выполнять лицам, претендующим на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС?
4. Как следует понимать налогообложение по ставке 0%?
5. При реализации каких товаров действуют ставки 10 и 18%?
6. Что такое налоговые вычеты по НДС и какие виды налоговых вычетов вы знаете?
7. Как рассчитываются налоговые вычеты при наличии облагаемых и не облагаемых НДС операций?
8. Как учитывают НДС организации, перешедшие на специальные режимы налогообложения?
9. В каких случаях суммы НДС, возмещённые из бюджета, подлежат восстановлению и уплате в бюджет?
10. Каковы отчётные периоды и сроки уплаты по НДС?

Тема 3.2. АКЦИЗЫ

3.2.1. Место акцизов в системе налогообложения	100
3.2.2. Подакцизные товары	102
3.2.3. Налогоплательщики акцизов	105
3.2.4. Объект налогообложения	106
3.2.5. Налоговая база и ставки акциза	106
3.2.6. Порядок исчисления и уплаты налога	113
3.2.7. Акцизы на нефтепродукты	115
3.2.8. Дата реализации подакцизных товаров. Налоговый период по акцизам	118
3.2.9. Порядок уплаты акциза при ввозе и вывозе подакцизных товаров	120
3.2.10. Контрольные вопросы	121

3.2.1. Место акцизов в системе налогообложения

Акцизы, пожалуй, самая древняя форма налогообложения, не считая пошлин. Первое упоминание об акцизах относится к эпохе Древнего Рима. В VII в. до н.э. в Китае был введён налог на соль.

С древнейших времён известны и другие налоги на предметы массового потребления. С развитием общества роль и значение акцизов постепенно снижалась, и сейчас они не играют заметной роли в формировании доходной базы государственных бюджетов. Это связано с тем, что в современных налоговых системах развитых стран акцизами не облагаются товары первой необходимости. Данный налог стал применяться в основном в отношении тех товаров, производство и реализация которых являются сверхрентабельными. Вместе с тем и сегодня акцизная форма налогообложения активно используется в налоговых системах практически всех стран мирового сообщества.

Государства используют акцизы для регулирования спроса и предложения, а также для пополнения государственного бюджета. Акцизы устанавливаются также на импортные товары в целях защиты национального потребительского рынка. Это происходит в рамках реализации регулирующей функции налогов.

Акцизы представляют собой один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Как всякий косвенный налог, акцизы формируют цену товара, и фактически его уплата перекладывается на покупателя. По сравнению с другими косвенными налогами (НДС, таможенная пошлина) акцизы имеют отдельные отличительные особенности.

В частности, акцизами облагаются только отдельные виды товаров. Из сферы обложения акцизами выпадают работы и услуги. В отличие от акцизов, другие косвенные налоги являются универсальными.

Акцизы взимаются в основном в сфере производства, в то время как, например, НДС взимается не только в производственной сфере, но и в сфере обращения, а таможенная пошлина – только в сфере обращения.

Введённый в Российской Федерации в 1992 г. этот налог заменил, вместе с НДС, действовавший в условиях централизованной системы управления налог с оборота. Поступления данного налога в настоящее время составляют порядка 3,5% общего объёма налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ. Акцизы являются пятым по величине налогом в бюджетной системе страны после НДС, НДФЛ, НДПИ и НПО.

Федеральным законом от 27.11.2010 № 306-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и закон РФ «О налоговых органах РФ» внесены поправки в гл. 22 «Акцизы» НК РФ, закон вступил в силу с 01.01.2011 г.

Изменена терминология, применяемая в НК РФ, в связи с созданием таможенного союза. В связи с созданием таможенного союза в отдельных случаях указание «граница РФ» заменено словами «граница Таможенного союза».

Ссылка на Таможенный кодекс РФ заменена ссылкой на таможенное законодательство Таможенного союза и законодательство РФ о таможенном деле.

Введено понятие «иные территории, находящиеся под юрисдикцией РФ» – территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми РФ осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права.

3.2.2. Подакцизные товары

Акцизный налог, в отличие от других налогов, входящих в налоговую систему РФ, действует только в отношении отдельных, строго оговорённых в законе товаров, называемых «подакцизными». Следует отметить, что акцизами облагаются подакцизные товары, не только произведённые и реализуемые на территории РФ, но и ввозимые на таможенную территорию РФ.

Состав группы подакцизных товаров на протяжении всей непродолжительной истории существования данного налога в Российской Федерации неоднократно менялся. Вместе с тем в эту группу неизменно включались и, вероятно, никогда из неё не будут исключены *алкогольная и табачная продукция*. Эти товары практически во всех странах мира являются объектом обложения акцизами и имеют исключительный характер. С точки зрения потребления они не являются обязательными для всех потребителей и одновременно с этим необходимы исключительно для отдельных добровольных категорий потребителей. С фискальной точки зрения указанные товары, имея достаточно низкие издержки производства и высокую акцизную ставку, представляют собой крупный источник доходов бюджета. Собственно, современная история мирового акцизного обложения началась именно с этих двух видов товаров.

Для снижения возможностей укрывательства недобросовестных налогоплательщиков от налогообложения к подакцизной продукции отнесены отдельные виды продукции, содержащей спирт. Эта продукция называется *спиртосодержащей продукцией*.

Федеральным законом от 27.11.2010 № 306-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и закон РФ «О налоговых органах РФ» уточнён перечень подакцизных товаров (ст. 181 НК РФ). В перечень подакцизных товаров, указанных в ст. 181 НК РФ, включён коньячный спирт. Кроме того, конкретизированы понятия спиртосодержащей продукции с объёмной долей этилового спирта более 9% и алкогольной продукции.

В частности, уточнено, что только лекарственные средства, прошедшие регистрацию и внесённые в Государственный реестр лекарственных средств, а также лекарственные средства, изготавливаемые ап-

течными организациями, не рассматриваются как спиртосодержащая продукция. До 2011 г. в указанной норме значились ещё лечебно-профилактические и диагностические средства. Кроме того, теперь указано, что в качестве подакцизной не будет рассматриваться парфюмерно-косметическая продукция с объёмной долей этилового спирта до 90% включительно, разлитая в ёмкости до 3 мл включительно.

К алкогольной продукции отнесены пиво и напитки, изготавливаемые на его основе.

Кроме того, в отдельные виды подакцизных товаров выделены автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.). Включена в объекты налогообложения передача спирта в структуре одной организации (ст. 182, 183 НК РФ).

С 1 августа 2011 г. согласно внесённым в ст. 182 НК РФ изменениям объектом обложения акцизами признаётся передача производственного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции между подразделениями одной организации, не являющимися самостоятельными налогоплательщиками. Акцизами также облагается передача в рамках одной организации произведённого этилового спирта-сырца для производства ректификованного этилового спирта, который в дальнейшем используется организацией для производства алкогольной и спиртосодержащей продукции. Когда налогоплательщик передаёт ректификованный этиловый спирт, произведенный им из спирта-сырца, подразделению, осуществляющему производство алкогольной продукции, то он освобождается от уплаты акциза (пп. 16 п. 1 ст. 183 НК РФ).

Кроме того, необходимо обратить внимание, что если организация в дальнейшем производит из спирта спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию или продукцию бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, то передача спирта акцизами не облагается.

В перечень подакцизных товаров включено топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямых температур от 280 до 360 градусов Цельсия (пп. 11 п. 1 ст. 181 НК РФ). С 1.07.2013 г. на операции с этим топливом установлена ставка 6446 р. за 1 т, а на 2015 г. – 7735 р. за 1 т.

Подакцизными товарами признаются:

1. Спирт этиловый, произведённый из пищевого и непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый.
2. Спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объёмной долей этилового спирта более 9%, за исключением:

- лекарственных средств (включая гомеопатические препараты);
- препаратов ветеринарного назначения, разлитых в ёмкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметической продукции, разлитой в ёмкости не более 100 мл, с долей спирта до 80% (включительно) и с долей спирта до 90% (включительно) при наличии пульверизатора, а с объёмной долей этилового спирта до 90%, разлитого в ёмкости до 3 мл (включительно);

- отходов, образующихся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок и ликёроводочных изделий, подлежащих дальнейшей переработке и использованию для технических целей;

- виноматериалов.

3. Алкогольная продукция (водка, ликёроводочные изделия, коньяки, вина и винные напитки, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объёмной долей этилового спирта более 0,5%).

4. Табачная продукция.

5. Автомобили легковые.

6. Мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112 кВт (150 л.с.).

7. Автомобильный бензин.

8. Дизельное топливо.

9. Моторные масла для дизельных и(или) карбюраторных (инжекторных) двигателей.

10. Прямогонный бензин.

11. Топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и(или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360 градусов Цельсия.

В связи с тем, что с июля 2010 г. РФ входит в Таможенный союз, скорректированы особенности взимания акцизов при ввозе и вывозе подакцизных товаров Таможенного союза, установленные ст. 186 НК РФ.

Взимание акциза по подакцизным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства-члена Таможенного союза, за исключением подакцизных товаров Таможенного союза, подлежащих в соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками, осуществляется налоговыми органами.

Взимание акциза по подакцизным товарам Таможенного союза, подлежащим в соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками, ввозимым на территорию РФ с территории государства-члена Таможенного союза, осуществляется таможенными органами в порядке, установленном ст. 186.1 настоящего кодекса.

В НК РФ введена новая ст. 186.1, устанавливающая отдельный порядок уплаты акцизов по маркированным товарам, которые ввозятся на территорию России с территории государства-члена Таможенного союза.

Акциз рассчитывается по ставкам, установленным в ст. 193 НК РФ, и перечисляется на счёт Федерального казначейства в течение 5 дней со дня принятия на учёт указанных товаров (п. 3, 4 ст. 186.1 НК РФ).

В данной статье приведён перечень документов, которые представляются в таможенный орган для целей уплаты акциза по маркированным товарам, ввозимым в Россию с территории государства-члена Таможенного союза.

3.2.3. Налогоплательщики акцизов

Организации и физические лица становятся **налогоплательщиками** в том случае, если **они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами**.

В частности к ним относятся российские организации, а также иностранные юридические лица, международные организации, созданные на территории РФ. Плательщиками налога по подакцизным товарам, производимым на территории РФ, являются также иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, простые товарищества, а также индивидуальные предприниматели.

Плательщиками акцизов являются также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товара через таможенную территорию РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ.

В отличие от НДС акцизный налог уплачивается не на каждой стадии производства и реализации товаров, а только один раз, на одной стадии всей цепочки движения подакцизного товара от производителя до конечного потребителя. В Российской Федерации плательщиком акциза является, как правило, производитель подакцизного товара. Но в отдельных случаях, как например, при импорте подакцизных товаров, акциз уплачивается лицом, перемещающим товар через российскую таможенную территорию.

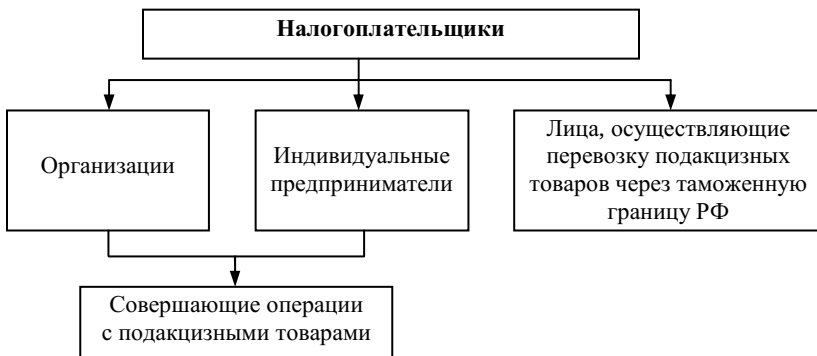


Рис. 3.3. Налогоплательщика акцизов

Порядок расчёта и уплаты акцизов регулируется гл. 22 НК РФ. Плательщики акцизов перечислены на рис. 3.3.

3.2.4. Объект налогообложения

Для того чтобы определить налоговую базу и сумму причитающегося к уплате акцизного налога, важно чётко представлять, что является объектом налогообложения. **Объектом налогообложения** акцизами законодательство признаёт в первую очередь реализацию на территории РФ произведённых налогоплательщиками подакцизных товаров.

Объектом обложения акцизами является передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе. Использование подакцизных товаров при натуральной оплате труда также принадлежит обложению акцизами.

Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, как уже отмечалось, также представляет собой объект обложения.

Вместе с тем имеется ряд операций, которые **не являются объектом налогообложения**. В частности, освобождён от уплаты акцизов ввоз на территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошёл отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность.

Реализация подакцизных товаров на экспорт также не является объектом обложения акцизами. При этом непременным условием освобождения от уплаты акциза является представление налогоплательщиком в налоговый орган поручительства или гарантии банка. Подобные поручительство или гарантия должны предусматривать обязанность банка уплатить акциз в случаях непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров. При отсутствии поручительства или гарантии налогоплательщик уплачивает налог, который ему возвращается после подтверждения факта экспорта.

3.2.5. Налоговая база и ставки акциза

Для определения подлежащей уплате суммы акцизного налога следует знать, как определяется налоговая база по этому налогу. По подакцизным товарам, по которым установлены твёрдые (специфические) налоговые ставки, налоговая база представляет собой объём реализованных или переданных подакцизных товаров в натуральном выражении.

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные), налоговые ставки, налоговая база определяет-

ся как стоимость реализованных или переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен реализации без учёта акциза и НДС.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России.

Необходимо отметить, что налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду подакцизного товара. Когда налогоплательщик ведёт раздельный учёт операций по реализации подакцизных товаров, облагаемых по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно по таким операциям. Если же такого учёта не ведётся, то в этом случае определяется единая налоговая база по всем операциям.

Акцизы с самого момента их установления являются налогом, по которому не предусмотрено каких-либо льгот налогоплательщикам.

Различают виды налоговых ставок, приведённые на рис. 3.4.

С 1.01.2011 г. согласно внесённым в ст. 193 НК РФ поправкам введены новые ставки акцизов по видам подакцизных товаров, установленные на 3 года вперёд: 2011, 2012 и 2013 гг.

Отметим, что, как и предусматривалось ранее, с 2011 г. изменилась система исчисления акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо. Ставки акцизов на эти виды подакцизных товаров устанавливаются по принципу убывающей шкалы ставок в зависимости от их качественных показателей (классов) (в том числе экологических характеристик). При этом требования к характеристикам автомобильного бензина и топлива определяются Техническим регламентом «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту», утверждённым Постановлением Правительства РФ от 27.02.2008 г. № 118.

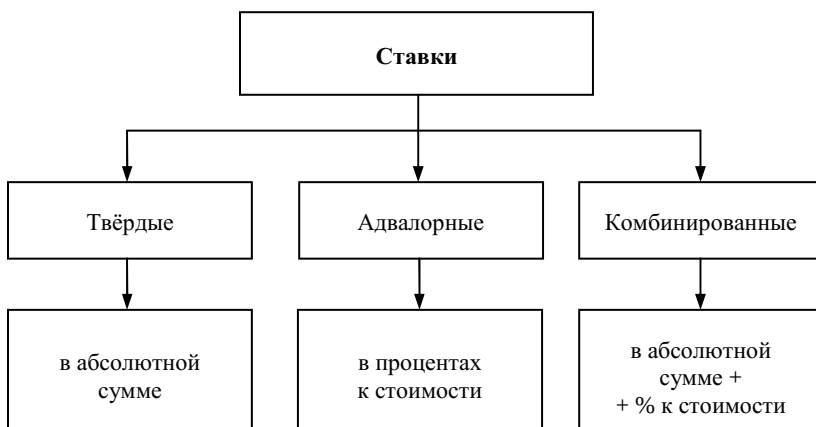


Рис. 3.4. Ставки акциза

До этого года она менялась в зависимости от вида топлива и его октанового числа.

В августе 2011 г. ставка акциза на этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе спирта-сырца) и коньячный спирт зависит от того, уплачивает ли организация авансовый платёж акциза (п. 1 ст. 193 НК РФ). Так, при отгрузке или передаче внутри одной организации спирта для производителей алкогольной или спиртосодержащей продукции, уплачивающих авансовый платёж, предусмотрена нулевая ставка акциза. Такую же ставку применяют производители парфюмерно-косметической продукции и продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке. Остальные уплачивают акциз в размере 34 р.

Введение авансового платежа акциза по алкогольной и спиртосодержащей продукции и возможности освобождения от его уплаты при предоставлении банковской гарантии допускается беспорное списание со счёта гаранта денежных средств (ст. 194 НК РФ).

С 1 июля 2011 г. ст. 194 НК РФ предусматривается обязанность уплаты авансового платежа по алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Данная статья регулирует не только порядок исчисления акциза, но и авансового платежа по нему. Производители алкогольной продукции (за исключением натуральных вин и напитков с объёмной долей этилового спирта не более 6%) или подакцизной спиртосодержащей продукции обязаны уплачивать в бюджет авансовый платёж акциза. Это правило не распространяется на организации, производящие спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию и продукцию бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке (п. 8 ст. 194 НК РФ).

Авансовый платёж должен быть перечислен до отгрузки продавцом этилового или коньячного спирта, произведённого на территории РФ, либо до передачи спирта в структуре одной организации для дальнейшего производства алкогольной или спиртосодержащей продукции. Размер платежа определяется исходя из общего объёма закупаемого (передаваемого) спирта и соответствующей ставки акциза (п. 8 ст. 194 НК РФ).

Такой платёж должен быть осуществлён не позднее 15-го числа текущего налогового периода исходя из общего объёма спирта или спиртосодержащей продукции, закупку (передачу) которых производитель будет осуществлять в следующем периоде (п. 6 ст. 204 НК РФ). Не позднее 18-го числа текущего периода в инспекцию по месту учёта необходимо представить копии платёжного документа и выписки банка о перечислении денежных средств, а также извещение об уплате авансового платежа в четырёх экземплярах (один из которых – в электронном виде).

Производители алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции могут не уплачивать авансовый платёж, если представят в

3.2. Налоговые ставки акцизов

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка		
	2011 г.	2012 г.	2013 г.
<i>Алкогольная продукция</i>			
В отношении алкогольной продукции с объёмной долей этилового спирта свыше 9%	231 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	254 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	280 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
В отношении алкогольной продукции с объёмной долей этилового спирта до 9%	190 р. за 1 л безводного этилового спирта	230 р. за 1 л безводного этилового спирта	245 р. за 1 л безводного этилового спирта
Натуральные вина	5 р. за 1 л	6 р. за 1 л	7 р. за 1 л
Шампанское, игристые, газированные, шипучие вина	18 р. за 1 л	22 р. за 1 л	24 р. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объёмной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно	10 р. за 1 л	12 р. за 1 л	13 р. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объёмной доли спирта этилового свыше 8,6%	17 р. за 1 л	21 р. за 1 л	23 р. за 1 л

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка		
	2011 г.	2012 г.	2013 г.
<i>Табачные изделия</i>			
Табак	510 р. за 1 кг	610 р. за 1 кг	650 р. за 1 кг
Сигары	30 р. за 1 шт.	36 р. за 1 шт.	39 р. за 1 шт.
Сигариллы	435 р. за 1 тыс. шт.	530 р. за 1 тыс. шт.	565 р. за 1 тыс. шт.
Сигареты с фильтром	280 р. за 1 тыс. шт. + 6,5% расчётной стоимости	360 р. за 1 тыс. шт. + 7% расчётной стоимости	460 р. за 1 тыс. шт. + 7,5% расчётной стоимости
Сигареты без фильтра	250 р. за 1 тыс. шт. + 6,5% расчётной стоимости	360 р. за 1 тыс. шт. + 7% расчётной стоимости	460 р. за 1 тыс. шт. + 7,5% расчётной стоимости
<i>Автомобили</i>			
Легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	27 р. за 0,75 кВт (1 л.с.)	29 р. за 0,75 кВт	31 р. за 0,75 кВт
Легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклов с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	260 р. за 0,75 кВт	285 р. за 0,75 кВт	302 р. за 0,75 кВт

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка		
	2011 год	2012 год	2013 год
Автомобильный бензин, не соответствующий классам 3, 4 или 5	5995 р. за 1 т	7725 р. за 1 т	9511 р. за 1 т
Автомобильный бензин класса 3	5672 р. за 1 т	7382 р. за 1 т	9151 р. за 1 т
Автомобильный бензин класса 4 и 5	5143 р. за 1 т	6822 р. за 1 т	8560 р. за 1 т
Дизельное топливо, не соответствующее классам 3, 4 и 5	2753 р. за 1 т	4098 р. за 1 т	5500 р. за 1 т
Дизельное топливо класса 3	2485 р. за 1 т	3814 р. за 1 т	5199 р. за 1 т
Дизельное топливо класса 4 и 5	2247 р. за 1 т	3562 р. за 1 т	4934 р. за 1 т
Моторные масла	4681 р. за 1 т	6072 р. за 1 т	7509 р. за 1 т
Прямоторный бензин	6089 р. за 1 т	7824 р. за 1 т	9617 р. за 1 т

С 2011 г. предусматривается дифференциация ставок акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо по принципу их снижения по мере повышения класса топлива. Система исчисления акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо построена по принципу убывающей шкалы ставок в увязке с повышением их качественных показателей (классов), предусмотренных Техническим регламентом «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту», утверждённым Постановлением Правительства РФ от 27.02.2008 г. № 118.

инспекцию банковскую гарантию и извещение об освобождении от его уплаты (п. 11 ст. 204 НК РФ). Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включённым в перечень банков, составленный для целей заявительного порядка возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 199 НК РФ суммы авансового платежа не учитываются в стоимости алкогольной или спиртосодержащей продукции и подлежат вычету в порядке, установленном п. 16 ст. 200 НК РФ.

В таблице 3.2 приведены примеры налоговых ставок акцизов в 2012 г.

Налоговая база по подакцизным товарам представлена на рис. 3.5, 3.6, табл. 3.3.

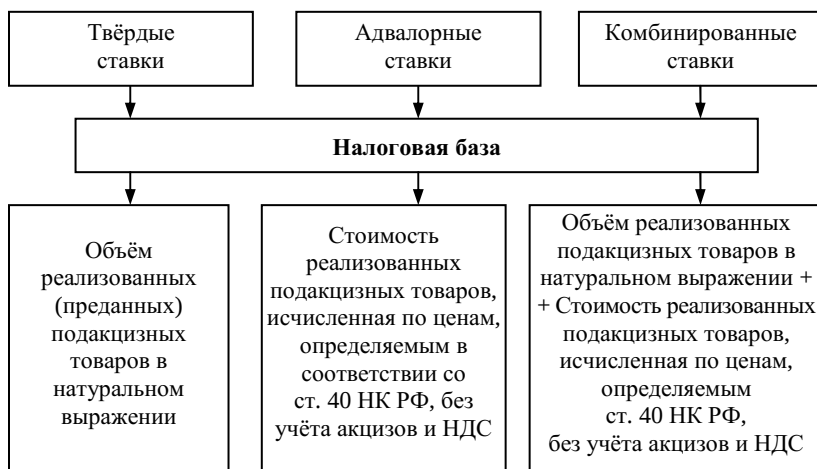


Рис. 3.5. Налоговая база по подакцизным товарам

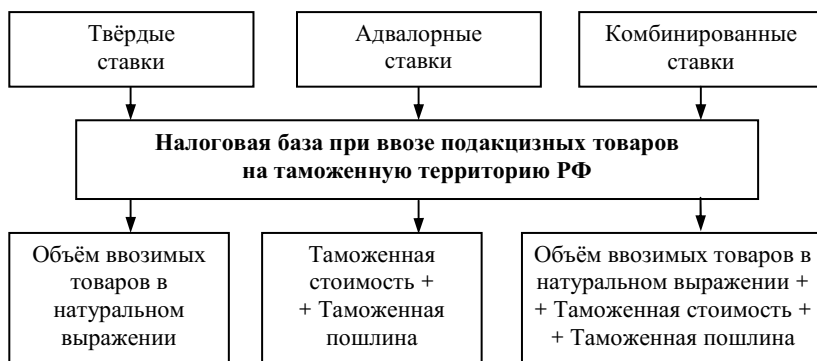


Рис. 3.6. Налоговая база при ввозе подакцизных товаров

3.3. Случаи определения налоговой базы при адвалорной ставке

Операция	Определение налоговой базы
Безвозмездная передача подакцизных товаров	Стоимость подакцизных товаров по средним ценам реализации, действовавшим в предыдущем налоговом периоде, без учёта акцизов или по рыночным ценам
Товарообменные операции	
Передача подакцизных товаров при натуральной оплате труда	
Передача произведённых подакцизных товаров в структуре организации	

3.2.6. Порядок исчисления и уплаты налога

Порядок *исчисления налога* $A(n)$ зависит от вида налоговой ставки, установленной по подакцизному товару (табл. 3.4).

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемые объектом налогообложения, представляет собой *сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида подакцизных товаров, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам.*

3.4. Порядок исчисления и уплаты налога

Вид налоговой ставки	Порядок исчисления налога
Твёрдая (специфическая)	$A(n) = Qб \times Ст,$ где $Qб$ – количество реализованной подакцизной продукции; $Ст$ – ставка акциза в рублях на единицу обложения
Адвалорная	$A(n) = Qб \times Ст/100,$ где $Qб$ – стоимость подакцизной продукции в отпускных ценах; $Ст$ – ставка акциза, %
Комбинированная	$A(n) = Qб_1 \times Ст_1 + Qб_2 \times Ст_2 / 100,$ где $Qб_1, Qб_2$ – количество реализованной подакцизной продукции; стоимость подакцизной продукции в отпускных ценах – соответственно; $Ст_1, Ст_2$ – ставка акциза в рублях на единицу обложения; ставка акциза, % – соответственно

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам налогового периода. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется по формуле

$$A(б) = A(н) - \text{Налоговые вычеты.}$$

Регулирование правил вычетов сумм авансового платежа акцизов осуществляется ст. 200, 201 НК РФ.

В пункте 2 ст. 200 НК РФ установлены особенности вычетов предъявленных и уплаченных сумм акциза при приобретении производителями подакцизных товаров. Отдельные положения указанной статьи регулируют правила вычетов сумм авансового платежа производителями алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Так, при расчёте акциза на реализованную алкогольную или спиртосодержащую продукцию уплаченная сумма авансового платежа подлежит вычету (п. 16 ст. 200 НК РФ). Причём учитывается только платёж по приобретённому спирту, который фактически был использован для производства реализованной алкогольной продукции. Указанные вычеты производятся на основании документов, представляемых вместе с декларацией по акцизам. Перечень этих документов установлен п. 17 ст. 201 НК РФ.

Авансовый платёж, который приходится на объём спирта, не использованного для производства реализованной алкогольной или спиртосодержащей продукции в истекшем налоговом периоде, можно будет принять к вычету в пределах, в которых он будет использован для производства (п. 16 ст. 200 НК РФ).

Кроме того, установлены случаи, в которых подлежащая вычету сумма авансового платежа акциза должна быть уменьшена (п. 17 ст. 200 НК РФ). Она уменьшается на сумму акциза, приходящуюся на объём спирта, безвозвратно утраченного в процессе транспортировки, хранения, перемещения в структуре одной организации и последующей технологической обработки. Причём потери в пределах норм естественной убыли, утверждённых уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, в данном случае не учитываются.

- уплаченные собственниками давальческого сырья при его приобретении либо при его производстве;
- уплаченные налогоплательщиком в случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них;
- уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим маркировке.

Сумма, подлежащая вычету, не должна превышать суммы акцизов, исчисленных по формуле

$$A(с) = C_{т(А)} \times K \times Q : 100\%,$$

где $A(c)$ – предельная сумма акциза, уплаченная по этиловому спирту, использованному для производства вина; $Ст_{(A)}$ – ставка акциза на 1 л этилового спирта; K – крепость вина, %; Q – количество реализованного вина.

Пример. Организация ООО «МАКС» приобрела 1800 л этилового спирта и произвела из него 8500 л вина крепостью 17%. Какова сумма налогового вычета?

Ставка акциза по этиловому спирту – 34 р. за 1 л безводного этилового спирта. Сумма акциза, уплаченная за 1800 л спирта, составила 61 200 р. ($34 \text{ р.} \times 1800 \text{ л}$).

Максимальная сумма вычета, на которую организация имеет право, определяется по формуле и составит 49 130 р. ($34 \text{ р.} \times 8500 \text{ л} \times 17\% : 100\%$).

3.2.7. Акцизы на нефтепродукты

Нефтепродукты являются традиционным подакцизным товаром во многих странах. Они облагаются акцизами в целях изъятия сверхприбыли, возникающей в сфере производства нефтепродуктов.

Лица, совершающие операции с нефтепродуктами, могут получить свидетельство о регистрации. Такое свидетельство служит основанием для применения налоговых вычетов при определении налогоплательщиком сумм акцизов, подлежащих уплате в бюджет. Оно выдаётся лицам, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов;
- оптовая реализация нефтепродуктов;
- оптово-розничная реализация нефтепродуктов;
- розничная реализация нефтепродуктов;
- производство продукции нефтехимии.

Основное требование для получения свидетельства – наличие мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов.

Для получения свидетельства на производство необходимы мощности по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов:

- оптовая реализация – при наличии мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов;
- оптово-розничная реализация – при наличии мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов и стационарные топливораздаточные колонки;
- розничная реализация – при наличии мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов со стационарных топливораздаточных колонок.

Акцизами облагаются следующие операции с нефтепродуктами:

1) оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведённых из собственных сырья и материалов;

2) получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, в собственность в счёт оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

3) получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельства, в том числе:

- приобретение нефтепродуктов в собственность;
- оприходование нефтепродуктов, самостоятельно произведённых из собственных сырья и материалов;
- оприходование нефтепродуктов, полученных в счёт оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов;
- получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов, произведённых из этих сырья и материалов на основании договора переработки;

4) передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведённых из давальческого сырья и материалов, собственнику, не имеющему свидетельства.

Освобождена от налогообложения реализация подакцизных товаров на экспорт, а также реализация нефтепродуктов на территории РФ.

Сумма акцизов определяется в отдельности по каждому виду нефтепродуктов. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму акцизов. Налоговая база представлена ниже на рис. 3.7.

По нефтепродуктам, для которых установлены разные ставки, налоговая база определяется в отдельности по каждой налоговой ставке.

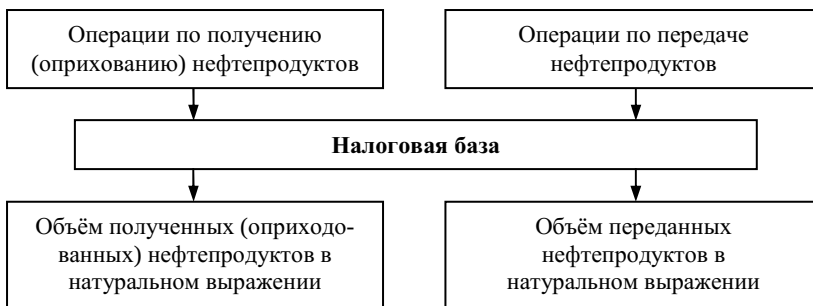


Рис. 3.7. Налоговая база по нефтепродуктам

Определение суммы акциза. При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, проводятся налоговые вычеты. Налогоплательщики, имеющие свидетельство, вправе уменьшить начисленную сумму акцизов на величину налоговых вычетов, за исключением налогоплательщика, имеющего свидетельство на розничную продажу.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется в следующем порядке. При получении нефтепродуктов налогоплательщик, имеющий свидетельство, начисляет акциз. Затем при реализации (передаче) этих нефтепродуктов налогоплательщикам, также имеющим свидетельство, начисленная сумма акциза уменьшается на сумму акциза по фактически реализованным нефтепродуктам.

Чтобы получить вычет, необходимо выполнить следующие условия:

- продавец должен представить в налоговый орган копию договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство, а также счета-фактуры с отметкой налогового органа, в котором состоит на учёте покупатель (получатель) нефтепродуктов;
- покупатель нефтепродуктов должен отразить в налоговой декларации объёмы полученных нефтепродуктов.

Налоговые вычеты проводят для того, чтобы перенести бремя уплаты акцизов с производителей на продавцов и тем самым равномерно распределить сумму налога между бюджетами разных регионов. Акцизы могут быть уплачены на любой стадии реализации нефтепродуктов. Это зависит от наличия свидетельства у участников цепочки «от производителя до потребителя».

При реализации нефтепродуктов лицом, имеющим свидетельство, лицу, имеющему свидетельство, акциз в цену не включается и отдельной строкой в счетах-фактурах не выделяется. Если же лицо, имеющее свидетельство, реализует нефтепродукты лицу, не имеющему свидетельства, то акциз включается в цену нефтепродуктов.

Пример. Нефтеперерабатывающий завод, не имеющий свидетельства, произвёл 1000 т автомобильного бензина 3 класса. Весь бензин продан оптовику, не имеющему свидетельства. На момент оприходования завод должен начислить акциз в сумме 9 157 000 р. (9157 р. × × 1000 т). У завода нет свидетельства, и он не имеет права на налоговый вычет, поэтому начисленную сумму акциза завод должен уплатить в бюджет и включить в цену реализуемого топлива.

ООО «Атлант», имеющее свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов, закупило у ООО «НефтьПрод», имеющего свидетельство на производство нефтепродуктов, 2000 т автомобильного бензина 4 класса. В этом же месяце вся продукция была продана автозаправочной станции, имеющей свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов. Автозаправочная станция, в свою очередь, продала бензин населению. Какая сумма акциза и у кого подлежит уплате в бюджет? Ставка акциза на бензин – 8560 р. за 1 т.

Сумма акциза, начисленная при оприходовании закупленного у ООО «Атлант» бензина, равна 17 120 000 р. (8560 р. × 2000 т).

При реализации с заправочной станции, имеющей свидетельство, оптовик принимает указанную сумму к вычету. Таким образом, сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, у ООО «Атлант» по автомобильному бензину составит 0 р. (17 120 000 р. – 17 120 000 р.).

Автозаправочная станция при получении бензина от оптовой организации начисляет акциз в сумме 17 120 000 р. (8560 р. × 2000 т).

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, вычетам не подлежат. Следовательно, автозаправочная станция должна уплатить в бюджет всю сумму, начисленную при получении нефтепродуктов, т.е. 17 120 000 р.

3.2.8. Дата реализации подакцизных товаров. Налоговый период по акцизам

Очень важно правильно определить дату реализации подакцизных товаров (табл. 3.5).

3.5. Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров в зависимости от операции

Операции, осуществляемые с подакцизными товарами	Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров
Реализация всех видов подакцизных товаров	День отгрузки
Передача на территории РФ лицами произведённых ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов)	Дата подписания акта приёма-передачи подакцизных товаров
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	Дата получения (оприходования) денатурированного этилового спирта
Обнаружение недостачи подакцизных товаров (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли)	День обнаружения недостачи

3.6. Сроки уплаты акциза в зависимости от вида подакцизных товаров

Вид подакцизных товаров	Срок уплаты налога
Все подакцизные товары, кроме указанных ниже	Равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчётным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчётным месяцем
По прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту при наличии у (лица) организации свидетельства на право совершения таких операций	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
По подакцизным товарам, ввозимым на таможенную территорию РФ	Сроки уплаты устанавливаются таможенным законодательством РФ

3.7. Сроки представления налоговых деклараций в зависимости от категории налогоплательщиков

Категория налогоплательщиков	Срок представления декларации
Все налогоплательщики, за исключением перечисленных ниже	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с денатурированным этиловым спиртом	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчётным

Не менее важны налоговый период и сроки уплаты акцизов (табл. 3.6, 3.7).

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц.

Пример. При производстве водки крепостью 40% ООО «Альянс» использует безводный этиловый спирт. За месяц было произведено и реализовано 1500 л водки. Сумма акциза, уплаченная по спирту, составила 10 500 р. Какова сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет?

Ставка акциза на алкогольную продукцию с объёмной долей этилового спирта свыше 25% установлена в размере 191 р. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах.

Следовательно, сумма начисленного акциза с реализованной водки будет равна 114 600 р. ($191 \text{ р.} \times 1500 \text{ л} \times 40\% : 100\%$).

Сумма акциза, подлежащая уплате, – 104 100 р. (114 600 р. – 10 500 р.).

3.2.9. Порядок уплаты акциза при ввозе и подакцизных товаров

При перемещении подакцизных товаров через таможенную границу РФ имеются особенности налогообложения, суть которых состоит в следующем. В случае ввоза подакцизных товаров на территорию РФ налогообложение производится в зависимости от избранного таможенного режима. Если ввозимый товар подлежит в дальнейшем свободному обращению на территории РФ, акциз уплачивается в полном объёме.

Уплаченный при ввозе в целях переработки налог должен быть возвращён налогоплательщику при вывозе продуктов этой переработки с территории РФ.

При осуществлении транзита, помещении товара на таможенный склад, реализации через магазин беспошлинной торговли, в случае отказа в пользу государства акциз уплачиваться не должен.

При вывозе подакцизных товаров с территории РФ налогообложение производится в следующем порядке.

Как уже отмечалось, при экспорте товаров налог не должен уплачиваться, а уплаченные суммы налога должны быть возвращены налогоплательщику.

При экспорте подакцизных товаров для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты налога налогоплательщик в обязательном порядке в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров должен представить в налоговый орган следующие необходимые документы:

- 1) контракт налогоплательщика с иностранным партнёром на поставку подакцизных товаров или его заверенная копия;
- 2) платёжные документы и выписку банка или их заверенные копии, подтверждающие фактическое поступление выручки от экспорта на счёт налогоплательщика в российском банке;
- 3) таможенную декларацию или её копию с отметками российского таможенного органа;
- 4) копии транспортных или товаросопроводительных документов с отметками таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товаров за рубеж.

В случае непредставления или представления в неполном объёме всех указанных документов налогоплательщик обязан уплатить соответствующие суммы акциза.

Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы, обосновывающие освобождение от уплаты акциза, уплаченные суммы налога должны быть ему возвращены.

3.2.10. Контрольные вопросы

1. Какие товары называются подакцизными?
2. Назовите налоговый период по акцизам.
3. Кто является плательщиками акциза?
4. Приведите примеры подакцизных товаров.
5. Какие операции освобождаются от акцизов?
6. Приведите примеры ставок акцизов.
7. Каков порядок отнесения сумм акцизов на стоимость подакцизных товаров или на расходы?
8. Какие существуют налоговые вычеты по акцизам?
9. Какие документы должны быть представлены в налоговый орган для получения вычетов по акцизам?
10. Какие особенности присущи возврату налогоплательщику сумм уплаченных акцизов?
11. В какие сроки должен уплачиваться акциз по товарам, не относящимся к алкогольной или спиртосодержащей продукции?
12. В какие сроки должен уплачиваться акциз по алкогольной продукции?
13. Какая продукция по НК РФ считается алкогольной?
14. Как изменяется ставка акциза с увеличением градусности алкогольной продукции? Привести числовые примеры.
15. В какой срок представляется декларация по акцизам на алкогольную продукцию?

Тема 3.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ (НДФЛ),

3.3.1. История возникновения и развития НДФЛ.....	122
3.3.2. Налогоплательщики	124
3.3.3. Объект налогообложения	125
3.3.4. Налоговая база	131
3.3.5. Налоговые вычеты	132
3.3.6. Налоговые ставки	138
3.3.7. Налоговый период	140
3.3.8. Порядок исчисления и уплаты налога	141

3.3.9. Особенности налогообложения индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	142
3.3.10. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов дохода	143
3.3.11. Устранение двойного налогообложения	143
3.3.12. Контрольные вопросы	144

3.3.1. История возникновения и развития НДСЛ

Особое положение в ряду налогов, уплачиваемых физическими лицами, занимает НДСЛ. Данный налог является неотъемлемой частью налоговых систем практически всех стран мира. Но, в отличие от большинства других распространённых налогов, он не имеет столь длительной истории. С ним может сравниться, пожалуй, лишь НДС. Однако, в отличие от него, НДСЛ получил признание в результате серьёзных общественных споров и даже, можно сказать, борьбы, а также достаточно длительных экспериментов. Как это ни покажется парадоксальным, но своему появлению подходящий налог в определённой степени «обязан» акцизам. Недостаток финансовых ресурсов в ряде европейских стран, и прежде всего в Англии на рубеже XVIII–XIX вв., в период общественных потрясений и в особенности во время войн, побуждали власти усиливать налоговое бремя. Основными источниками новых поступлений становились, как правило, легко собираемые налоги на товары массового спроса, такие как мыло, свечи, стекло, ткани и т.д., не говоря уже о табаке и алкоголе. В результате повышенное налоговое бремя перекладывалось в основном на малоимущие слои населения, поскольку они становились основными плательщиками данных налогов. Одновременно с этим акцизное налогообложение не обошло стороной и более состоятельные слои населения. Акцизами стали облагаться предметы роскоши: часы, шляпы, скаковые лошади и пр. Вместе с тем введение указанных налогов не только не обеспечило необходимыми финансовыми ресурсами возросшие потребности в государственных расходах, но и вызвало недовольство практически всех слоёв населения.

Первая попытка установить взамен непопулярным акцизам на товары массового спроса относительно справедливое налогообложение в зависимости от финансового состояния налогоплательщика была осуществлена в Англии в конце XVIII в. Но она оказалась неудачной. После окончания общеевропейской войны власти под давлением прежде всего высших слоёв общества вынуждены были отказаться от нового налога. Затем как временная мера он был вновь восстановлен в 1842 г. и с тех пор существует благодаря постоянным усовершенствованиям его исчисления и уплаты. В других европейских странах данный налог

был введён значительно позднее в Германии – лишь в 1891 г., во Франции – в 1914 г. В Японии и в США решение о введении личного подоходного налога было принято только в 1913 г.

Впервые в истории России подоходный налог был установлен в начале 1916 г. и должен был быть введён в действие с 1917 г. Но Февральская, а затем и Октябрьская революции отменили ранее принятые законы, и Закон о подоходном налоге от 6 апреля 1916 г. фактически не вступил в силу.

Однако идея об этом налоге не была похоронена после революции, и в начале 1920-х гг. он стал одним из источников поступлений в доходную часть бюджета страны. Это был, пожалуй, единственный налог, который существовал в СССР, когда практически отсутствовала налоговая система. В годы Советской власти подоходный налог не имел сколько-нибудь значительного фискального значения, поскольку основная масса поступлений в бюджеты всех уровней обеспечивалась за счёт жёстко регламентированных сумм отчислений от доходов предприятий и организаций.

В Российской Федерации основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены с принятием Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц». С введением его в действие с 1 января 1992 г. была создана принципиально иная, чем действовавшая до того в СССР, система подоходного обложения физических лиц.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) занимает центральное место в системе налогов, взимаемых с физических лиц. Это федеральный налог с дифференцированными пропорциональными ставками в зависимости от вида дохода. В настоящий момент порядок расчёта, взимания и уплаты налога на доходы физических лиц регламентируется гл. 23 НК РФ.

До 1 января 2002 г. шкала подоходного налогообложения в России была представлена сложной прогрессией, предполагающей деление дохода на части и его обложение по разным налоговым ставкам.

Налог на доходы физических лиц является прямым регулирующим налогом, что указывает на его большое значение для регулирования экономики и формирования доходной части бюджетов разных уровней. Налогообложение доходов физических лиц в большинстве развитых стран осуществляется с использованием прогрессивных налоговых ставок, что в наибольшей степени способствует реализации принципа равенства и справедливости налогообложения.

Вместе с тем в современных российских условиях подоходный налог с физических лиц **не стал доминирующим в налоговой системе РФ**. Он занимает пятое место по объёму поступлений в бюджетную систему, уступая НДС, НДПИ, налогу на прибыль и таможенной по-

шлине. При этом его доля в доходах консолидированного бюджета составляет менее 10%. В бюджетах развитых стран поступления от НДФЛ занимают доминирующее положение, достигая, например, в США 60% всех налоговых поступлений. Недостаточная роль подоходного налога с физических лиц в формировании доходной базы российского бюджета объясняется следующими причинами:

1) низким уровнем доходов подавляющего большинства населения России по сравнению с доходами в экономически развитых странах;

2) отсутствием прогрессивной шкалы налогообложения, вследствие чего налогоплательщики с высоким уровнем доходов уплачивают налог фактически по минимальной ставке налога;

3) все ещё имеющими место задержками выплат заработной платы части работников, в основном в сфере материального производства;

4) неразвитостью рыночных отношений, незначительным количеством частных предприятий и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;

5) получившей широкое распространение чисто российской практикой массового укрывательства от налогообложения лиц с высокими доходами. По экспертным оценкам по данной причине в бюджет поступает не более половины всех положенных сумм этого налога. По этой причине основную долю этого налога обеспечивают в бюджете РФ поступления от доходов низко обеспеченным слоям населения.

3.3.2. Налогоплательщики

Плательщиками НДФЛ выступают, как это вытекает из названия налога, исключительно физические лица: как налоговые резиденты, так и налоговые нерезиденты.

К налоговым резидентам относятся лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Из данного правила имеются определённые исключения. Эти исключения касаются российских военнослужащих, проходящих службу за границей, и сотрудников органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированных на работу за пределы РФ. Не изменяется налоговый статус и тех граждан РФ, которые выезжают за пределы России на срок более шести месяцев с целью лечения или обучения. Все указанные физические лица в целях налогообложения относятся к категории налоговых резидентов Российской Федерации.

Соответственно все другие физические лица, находящиеся в Российской Федерации, являются **налоговыми нерезидентами**.

Налогоплательщиков НДФЛ можно классифицировать так, как показано на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Налогоплательщики НДФЛ

3.3.3. Объект налогообложения

Объектом обложения НДФЛ признаётся доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в РФ или за её пределами – для физических лиц, являющимися резидентами РФ;
- от источников в РФ – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Таким образом, резиденты платят налог независимо от того, где они получили доход – в России или за её пределами. Нерезиденты же должны платить налог только в том случае, если они получили доход от источников, расположенных в России.

Виды дохода:

- вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу;
- доходы, полученные от использования авторских прав;
- доходы, полученные от сдачи имущества в аренду;
- доходы, полученные от реализации имущества, принадлежащего физическому лицу;
- дивиденды, проценты;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком.

Не являются объектом налогообложения следующие виды доходов (ст. 217 НК РФ):

Определяя доходы, облагаемые НДФЛ, важно знать, что согласно НК РФ имеется широкий круг **доходов, которые не подлежат налогообложению**. Соответственно, эти доходы не должны включаться в облагаемый доход. По своему экономическому содержанию многие из них представляют собой **налоговые льготы**. Какие же доходы разрешено исключать из объекта обложения? Их перечень довольно таки широк и полностью приведён в НК РФ. Остановимся на наиболее существенных из них.

Освобождены от налогообложения **государственные пособия**, в частности, пособия по безработице, по беременности и родам и т.д., за исключением пособий по временной нетрудоспособности. Не являются объектом обложения все виды **государственных пенсий**. Все виды **компенсационных** выплат, перечень которых достаточно широк, также не включаются в облагаемый доход налогоплательщика. К этим выплатам, в частности, относятся оплата расходов по командировкам; расходы на повышение профессионального уровня работников; единовременные пособия, суточные, выходные пособия, выплачиваемые работникам при их увольнении в соответствии с законодательством о труде. Единственный вид компенсаций, который подлежит налогообложению – это компенсация за неиспользованный отпуск. Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что отдельные виды компенсационных выплат не включаются в облагаемый доход налогоплательщика только в пределах норм, установленных законодательством. В частности, при оплате работникам расходов на служебные командировки в облагаемый доход не должны включаться суточные в пределах до 700 р. в день при командировке внутри страны и до 2500 р. при командировке за её пределы.

Не подлежат налогообложению **суммы единовременной материальной помощи**, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами с целью возмещения причинённого им материального ущерба или вреда их здоровью.

От налогообложения освобождаются также **следующие виды материальной помощи**, оказываемой налогоплательщикам:

1) суммы в пределах до 4 тыс. р. в год, выплаченные работодателями как работающим, так и уволившимся на пенсию работникам. Суммы материальной помощи, превышающие этот предел, должны включаться в облагаемый налогом доход лиц, их получивших;

2) суммы (независимо от размера), выплаченные работодателями работникам в связи со смертью членов их семьи, а также членам семьи умершего работника;

3) суммы, полученные налогоплательщиком в виде гуманитарной или благотворительной помощи от зарегистрированных российских или иностранных благотворительных организаций;

4) полученные малоимущими и социально незащищёнными налогоплательщиками суммы адресной социальной помощи за счёт средств бюджета;

5) суммы, полученные налогоплательщиками, пострадавшими от террористических актов, а также членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории РФ;

6) суммы (в пределах 50 тыс. р. на каждого ребёнка), выплаченные работодателями работникам при рождении или усыновлении ребёнка.

Исключаются из облагаемого дохода следующие виды предоставляемых налогоплательщикам бесплатно или с частичной оплатой **услуг медицинского и оздоровительного характера**:

1) суммы компенсации или оплаты работодателями стоимости путёвок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения для работников или членов их семей;

2) суммы, уплаченные работодателями за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей и детей;

3) суммы (в пределах 4 тыс. р. в год) возмещения или оплаты работодателями своим работниками членам их семей, а также бывшим работникам – пенсионерам и инвалидам стоимости приобретённых ими или для них медикаментов;

4) суммы вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;

5) суммы оплаты за инвалидов организациями технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов.

Налоговым законодательством не признаются объектом налогообложения отдельные доходы, связанные с **учебно-производственным процессом**:

1) стипендии студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов и других учащихся;

2) суммы, выплачиваемые организациями или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение или за их обучение в образовательных учреждениях.

Также не включаются в совокупный доход физических лиц отдельные виды доходов, **полученных от сельскохозяйственной деятельности**:

1) доходы членов крестьянского или фермерского хозяйства от производства и реализации сельхозпродукции;

2) доходы охотников-любителей от сдачи добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных;

3) доходы, полученные налогоплательщиком от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах животных и птиц, продукции растениеводства, цветоводства и пчеловодства;

4) доходы налогоплательщиков полученные от сбора и сдачи лекарственных растений, ягод, орехов, грибов и другой дикорастущей продукции.

Исключаются из облагаемого дохода также доходы физических лиц, получаемые **в порядке наследования** (за исключением доходов от использования наследуемых авторских прав) и **в порядке дарения**

(кроме случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паёв). При этом важно подчеркнуть, что полученные в порядке дарения доходы освобождаются от налогообложения только в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками. **Стоимость подарков**, полученных от организаций в течение года, не включается в облагаемый налогом доход только в сумме, не превышающей 4 тыс. р. в год.

Не учитываются в составе дохода также суммы, полученные им от организации на **возмещение затрат по кредитам**, взятым на приобретение или строительство жилья.

В доходы налогоплательщика не включаются **средства материнского (семейного) капитала**, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

Не включаются также в совокупный облагаемый налогом доход **средства**, полученные налогоплательщиком **в виде процентов по вкладам** в банках. Но указанное освобождение осуществляется в определённых пределах. По рублёвым вкладам сумма процентов не должна превышать сумм, рассчитанных исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на пять процентных пунктов. Доходы по вкладам в иностранной валюте освобождаются от налогообложения, если установленная ставка не превышает 9% годовых.

- освобождаются от обложения НДФЛ доходы в виде выплат, производимых добровольцам в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является безвозмездное выполнение работ, оказание услуг, на возмещение расходов добровольцев, связанных с исполнением таких договоров, на наём жилого помещения, на проезд к месту осуществления благотворительной деятельности и обратно, на питание (за исключением расходов на питание в сумме, превышающей размеры суточных, т.е. не более 700 р.), на оплату средств индивидуальной защиты, на уплату страховых взносов на добровольное медицинское страхование, связанное с рисками для здоровья добровольцев при осуществлении ими добровольческой деятельности;

- освобождаются от обложения НДФЛ суммы выплат в виде благотворительной помощи в денежной и натуральной форме, оказываемой в соответствии с законодательством Российской Федерации о благотворительной деятельности зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями;

- не подлежат обложению НДФЛ суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями своим работникам и(или) членам их семей, бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, инвалидам, не ра-

ботающим в данной организации, стоимости приобретаемых путёвок, за исключением туристских, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории Российской Федерации, а также суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путёвок для не достигших возраста 16 лет детей, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися на территории Российской Федерации, предоставляемые в том числе за счёт средств религиозных организаций, а также иных некоммерческих организаций, одной из целей деятельности которых в соответствии с учредительными документами является деятельность по социальной поддержке и защите граждан, которые в силу своих физических или интеллектуальных особенностей, иных обстоятельств не способны самостоятельно реализовать свои права и законные интересы. При этом к санаторно-курортным и оздоровительным организациям относятся санатории, санатории-профилактории, профилактории, дома отдыха и базы отдыха, пансионаты, лечебно-оздоровительные комплексы, санаторные, оздоровительные и спортивные детские лагеря;

- освобождаются от обложения НДФЛ суммы, уплаченные религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, за услуги по лечению лиц, не состоящих с ними в трудовых отношениях, а также за приобретённые ими лекарственные средства для указанных лиц.

Данные доходы не подлежат налогообложению в случае безналичной оплаты религиозными организациями, а также благотворительными организациями и иными некоммерческими организациями, одной из целей деятельности которых является в соответствии с учредительными документами содействие охране здоровья граждан, медицинским организациям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках;

- освобождаются от обложения НДФЛ доходы, получаемые от некоммерческих организаций детьми-сиротами, детьми, оставшимися без попечения родителей, и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, размер которого определяется в порядке, установленном законами субъектов Российской Федерации, за исключением доходов, получен-

ных в виде благотворительной помощи и предусмотренных новым п. 8.2 ст. 217 НК РФ.

В соответствии с новой редакцией п. 13 ст. 217 НК РФ с 1 января 2012 г. освобождаются от обложения НДФЛ доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, продукции животноводства (как в живом виде, так и продуктов убоя в сыром или переработанном виде), продукции растениеводства (как в натуральном, так и в переработанном виде).

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении следующих условий:

- если общая площадь земельного участка (участков), который (которые) находится (одновременно находятся) на праве собственности и(или) ином праве физических лиц, не превышает максимального размера, установленного в соответствии с п. 5 ст. 4 Федерального закона от 07.07.03 № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве» – 0,5 га. Максимальный размер общей площади земельных участков может быть увеличен законом субъекта Российской Федерации, но не более чем в 5 раз;
- если ведение налогоплательщиком личного подсобного хозяйства на указанных участках осуществляется без привлечения в соответствии с трудовым законодательством наёмных работников.

Для освобождения от налогообложения указанных доходов налогоплательщику необходимо представить в налоговые органы документ, выданный соответствующим органом местного самоуправления, правлением садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого объединения граждан, подтверждающий, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем (принадлежащих) ему или членам его семьи земельном участке (участках), используемом (используемых) для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества, с указанием сведений о размере общей площади земельного участка (участков).

Компенсации руководителям, их заместителям и главным бухгалтерам, выплачиваемые при их увольнении, облагаются НДФЛ в части, превышающей трёхкратный размер среднего месячного заработка.

Выходное пособие и средний месячный заработок на период трудоустройства не облагаются НДФЛ в размере, не превышающем в целом три средних месячных заработка, а для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, – шесть средних месячных заработков.

Помощь детям, оставшимся без попечения родителей, не облагается НДФЛ.

3.3.4. Налоговая база

В соответствии со ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены разные налоговые ставки (табл. 3.8).

Налоговая база:

$$Q_6 = \text{Доходы} - \text{Налоговые вычеты.}$$

3.8. Доходы

Вид дохода	Налоговая база
Вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу	Сумма денежного вознаграждения
Доходы в натуральной форме , в том числе: – оплата (полностью или частично) за налогоплательщика организациями и индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения); – полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе; – оплата труда в натуральной форме	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен идентичных товаров (рыночных цен), с учётом акцизов и НДС
Материальная выгода , полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций, индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику	Превышение цены идентичных товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных товаров налогоплательщику
Материальная выгода , полученная от приобретения ценных бумаг	Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов на их приобретение

Вид дохода	Налоговая база
Доходы , полученные от использования авторских прав	Сумма полученного дохода
Доходы , полученные от сдачи имущества в аренду	Сумма полученного дохода
Доходы , полученные от реализации имущества, принадлежащего физическому лицу	Сумма полученного дохода
Дивиденды , доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ	Сумма полученного дохода
Материальная помощь , оказываемая работодателем физическому лицу	Сумма, превышающая 4 тыс. р.

3.3.5. Налоговые вычеты

СТАНДАРТНЫЕ	ИМУЩЕСТВЕННЫЕ
СОЦИАЛЬНЫЕ	ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы дохода, налоговая база принимается равной нулю на этот налоговый период.

На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов *не переносится*, кроме суммы имущественных вычетов.

Стандартные налоговые вычеты. Самый большой размер стандартного налогового вычета установлен в сумме **3 тыс. р.** за каждый месяц. Он распространяется в основном на лиц, участвовавших в военных действиях и в ликвидации различного рода техногенных катастроф, на инвалидов и на некоторые другие категорий налогоплательщиков. К ним относятся, в частности, участники ликвидации последствий чернобыльской катастрофы и аварии на реке Теча, участники и инвалиды Великой Отечественной войны, лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия и т.д.

На ежемесячный стандартный вычет из доходов в размере 500 р. имеют право, в частности, налогоплательщики, имеющие особые заслуги перед государством. К их числу относятся Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награждённые орденом Славы трёх степеней. На ежемесячный налоговый вычет в сумме

500 р. имеют также право и некоторые другие категории налогоплательщиков. В их число входят лица, получившие лучевую или иную болезнь в связи с авариями на атомных объектах в результате испытаний ядерных установок и некоторые другие.

При наличии у физического лица права на уменьшение дохода более чем на один из перечисленных выше стандартных вычетов предоставляется максимальный из этих вычетов.

Пример. Иванов И.П., имеющий удостоверение участника ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС, одновременно является Героем Советского Союза, является сотрудником ООО «Лига». За налоговый период (календарный год) его заработная плата составила 350 тыс. р. Как участник ликвидации последствий Чернобыльской техногенной катастрофы он имеет право на получение ежемесячного налогового вычета из налоговой базы в размере 3 тыс. р. Как Герою СССР ему может быть предоставлен налоговый вычет в сумме 500 р. в месяц. Поскольку согласно налоговому законодательству может предоставляться только один налоговый вычет, то в данном случае указанному налогоплательщику предоставлен наибольший по размеру вычет в сумме 3 тыс. р. Таким образом, налоговая база для исчисления НДФЛ по данному налогоплательщику составит $(350\,000 - (3000 \times 12))$ 314 тыс. р.

На основании пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ (в редакции от 21 ноября 2011 г.) изменены стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц с 01.01.2012 г.

Налоговый вычет на налогоплательщиков в размере 400 р. отменяется.

Налоговый вычет на ребёнка – 1400 р. Так же изменяется вычет на детей-инвалидов – 3000 р.

С 1 января 2012 г.:

1400 р. – на первого ребёнка;

1400 р. – на второго ребёнка;

3000 р. – на третьего ребёнка;

3000 р. – на каждого ребёнка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребёнком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет производится на каждого ребёнка в возрасте до 18 лет, **а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.**

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приёмному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному

родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет предоставляется родителям, супругу (супруге) родителя, усыновителям, опекунам, попечителям, приёмным родителям, супругу (супруге) приёмного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

Все установленные законодательством стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику только одним из работодателей по выбору налогоплательщика на основании документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Социальные налоговые вычеты. Налогоплательщик может осуществить указанные вычеты из облагаемого дохода в том случае, если он в течение года произвёл за счёт собственных средств расходы на следующие цели.

Во-первых, на благотворительные цели. При этом формы и виды благотворительности оговорены в налоговом законодательстве.

Налогоплательщики могут получить социальный налоговый вычет в сумме доходов, перечисленных ими в виде пожертвований благотворительным организациям и иным социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях.

Кроме того, пожертвования могут быть перечислены 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.

Наряду с указанными перечислениями основанием для получения социального налогового вычета будет также являться перечисление налогоплательщиками сумм доходов в виде пожертвований религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, а также некоммерческим организациям на формирование и(или) пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.06 № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Социальный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведённых налогоплательщиками расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде и подлежащего обложению НДФЛ по налоговой ставке 13%.

Обращаем внимание, что при декларировании доходов за 2011 г. социальные вычеты на благотворительность предоставляются в соответствии с редакцией ст. 219 НК РФ, действовавшей до внесения изменений.

Во-вторых, на оплату за своё обучение в образовательных учреждениях. Указанные суммы принимаются к вычету в размере фактически произведённых расходов на обучение, но не более 120 тыс. р.

В-третьих, на уплату за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на очной форме обучения в образовательных учреждениях. Вычеты производятся в размере фактически произведённых расходов на это обучение, но не более 50 тыс. р. на каждого ребёнка на обоих родителей.

В-четвёртых, на оплату за услуги за своё лечение, а также по лечению супруга, родителей и детей в медицинских учреждениях РФ, а также на приобретение медикаментов. Общая сумма социального налогового вычета на лечение и приобретение лекарств не может превышать 120 тыс. р. в год.

В-пятых, на уплату пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования, заключённым с негосударственными пенсионными фондами в свою пользу или в пользу супругов, родителей и детей-инвалидов. Данные вычеты предоставляются в размере фактически произведённых расходов, но не более 120 тыс. р. в налоговом периоде.

Рассмотрим примеры расчёта налоговой базы и сумм социальных налоговых вычетов.

Пример 1. Иванов И.П. получает по основному месту работы должностной оклад в размере 25 тыс. р. в месяц. Кроме того, он, имея ученую степень кандидата наук, по совместительству преподаёт в вузе. Его годовой доход в учебном заведении составил 120 тыс. р. В течение налогового периода данный налогоплательщик дважды переводил денежные средства детскому дому в размерах 15 и 20 тыс. р.

Общая сумма дохода налогоплательщика за налоговый период составила $(25 \times 12 + 120)$ 420 тыс. р.

В соответствии с законом он имеет право на данный вид социального налогового вычета в размере (не более 25% от 420) 105 тыс. р. Фактически налогоплательщик израсходовал 25 тыс. р., т.е. меньше установленного предела. Следовательно, он может вычесть из налоговой базы всю сумму в размере 25 тыс. р., израсходованную на благотворительность.

Таким образом, его налоговая база за налоговый период (год) составит $(420 - 25)$ 395 тыс. р.

Пример 2. Родители в течение налогового периода производили оплату за обучение двоих своих детей. Первый ребёнок в возрасте

19 лет учиться в университете. За его обучение отцом было выплачено 55 тыс. р. За обучение второго ребёнка в колледже было выплачено 45 тыс. р. Причём эту сумму заплатили оба родителя: отец – 20 тыс. р. и мать – 25 тыс. р.

Родителям может быть предоставлены социальные налоговые вычеты на обучение детей в следующих размерах:

Отцу – 50 тыс. р. на первого ребёнка и 20 тыс. р. на второго ребёнка. Итого – 70 тыс. р.

Матери – 25 тыс. р.

Имущественные налоговые вычеты. При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право произвести следующие имущественные налоговые вычеты.

1. Это налоговый вычет из доходов, полученных от продажи имущества. Налогоплательщик имеет право по истечении налогового периода при подаче налоговой декларации получить имущественный налоговый вычет из полученного дохода от продажи принадлежащего ему имущества, которое находилось в его собственности менее трёх лет. Размер вычета при этом зависит от вида проданного имущества. Сумма вычета от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков не может превысить 1 млн р., а по другому имуществу (автомобиль, гараж и т.д.) – 250 тыс. р. При наличии у налогоплательщика документов, подтверждающих произведённые им фактические расходы, связанные с приобретением этого имущества, ему может быть предоставлен вычет в размере фактически произведённых расходов.

Пример 1. Свиридова С.В. получила в налоговом периоде доход в сумме 1 750 000 р. от продажи квартиры, которая находилась в его собственности на основе приватизации 1,5 года. Налоговый вычет в данном случае составляет 1 000 000 р., а налоговая база – (1 750 000 – 1 000 000) 750 000 р.

Пример 2. Леонов А.С. продал принадлежавший ему в течение двух лет и семи месяцев легковой автомобиль за 350 тыс. р. При этом у него имеется документ, подтверждающий его расход на приобретение данного автомобиля в сумме 410 тыс. р. В данном случае налоговая база будет равна нулю, так как сумма вычета превышает сумму полученного дохода. Таким образом, у налогоплательщика не возникает налоговых обязательств по доходам от продажи автомобиля.

Пример 3. Антонов Д.В. продал принадлежавший ему в течение двух лет и семи месяцев легковой автомобиль за 350 тыс. р. При этом у него отсутствует документ, подтверждающий его расход на приобретение данного автомобиля. В этом случае имущественный налоговый вычет составит максимально возможную величину – 250 тыс. р. Соответственно, налоговая база будет равна (350 – 250) 100 тыс. р.

2. Налоговый вычет в сумме фактически произведённых налогоплательщиком расходов на новое строительство или покупку в Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли в них, а также на приобретение земельных участков, предназначенных для жилищного строительства или с уже имеющимися жилыми постройками.

К этим суммам налогоплательщик имеет право приплюсовать также расходы на погашение процентов по целевым кредитам, полученным в российских банках на эти цели. Общий размер указанного имущественного налогового вычета не может превышать 2 млн. р. без учёта расходов на погашение процентов по кредиту. В отличие от предыдущего вида имущественного налогового вычета, данный налоговый вычет производится из любых доходов налогоплательщика, облагаемых по ставке 13%.

В том случае, если в течение года налогоплательщик не смог использовать имущественный налоговый вычет полностью, то его остаток может быть перенесён на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Пример 4. Щербаков Е.А. в текущем году получил в банке кредит в сумме 3000 тыс. р. и за счёт его в этом же году приобрёл квартиру. Сумма подлежащих уплате процентов составит 790 тыс. р. Заработная плата налогоплательщика за этот год составила 1200 тыс. р.

Данный налогоплательщик имеет право на имущественный налоговый вычет в сумме $(2000 + 750)$ 2750 тыс. р. Воспользоваться он по итогам текущего года сможет только суммой 1200 тыс. р., т.е. в пределах полученного дохода. Остальной суммой вычета в размере $(2750 - 1200)$ 1550 тыс. р. он имеет право воспользоваться в последующие годы.

Пенсионеры могут перенести имущественный вычет при приобретении жилья на предыдущие налоговые периоды, но не более трёх.

Профессиональные налоговые вычеты. Четвёртая группа налоговых вычетов представляет профессиональные налоговые вычеты. Право на их получение имеют, в частности, индивидуальные предприниматели и другие лица, занимающиеся частной практикой. Они имеют право произвести указанные вычеты в сумме фактически произведённых ими и документально подтверждённых расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной им от предпринимательской деятельности.

Определённые особенности имеются в определении размера профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские и другие виды вознаграждений. Они также имеют право произвести вычеты в сумме фактически произведённых и документально подтверждённых расходов. Если эти расходы не могут быть подтвержде-

3.9. Нормативы профессиональных вычетов

Характер творческого труда	Норматив затрат (% к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного искусства, станковой живописи и других подобных произведений	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений (опер, балетов, симфонических, хоровых, камерных произведений, музыки для фильмов и театра)	40
Создание других музыкальных произведений	25
Создание научных трудов и разработок	20
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к доходу, полученному за первые два года использования)	30

ны документально, то они принимаются к вычету в определённых размерах. Нормативы профессиональных вычетов для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения, приведены в табл. 3.9. При этом расходы, подтверждённые документально, не могут учитываться одновременно ходами в пределах установленного норматива.

3.3.6. Налоговые ставки

Ставка налога зависит от того, какой доход получил налогоплательщик. НК РФ предусматривает четыре разные ставки налога, перечисленные в табл. 3.10.

3.10. Ставки НДФЛ в зависимости от вида доходов физических лиц

Виды доходов физических лиц	Налоговые ставки в соответствии со ст. 244 НК РФ
1. Стоимость полученных выигрышей или призов – в части превышения 4000 р. 2. Страховое возмещение по договору добровольного страхования жизни – в части превышения 4000 р. 3. Процентный доход по вкладу в банке – в части превышения ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5%. 4. Доход от экономии на процентах за пользование заёмными средствами – в случае превышения 2/3 ставки рефинансирования Банка России	35%
Доходы нерезидентов, полученные на территории РФ	30%
Доходы от долевого участия в деятельности организации, полученных дивидендов. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.	9%
Все остальные виды доходов физических лиц	13%

По налоговой ставке 35% облагаются следующие доходы (п. 2 ст. 224 НК РФ):

1. Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ, услуг. Налог нужно уплачивать только со стоимости выигрыша или приза, которая превышает 4000 р. за налоговый период.

2. Страховые выплаты по договорам добровольного страхования. В данном случае речь идёт о страховом возмещении по договору добровольного страхования жизни. Налог уплачивается в том случае, когда срок договора страхования составляет менее пяти лет и сумма выплаты превышает весь размер внесённых страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную по ставке рефинансирования Банка России, действовавшей на момент заключения договора страхования.

Пример 1. Семенов Н.Н. заключил договор добровольного страхования жизни на один год и ежемесячно вносил равными долями сумму страхового взноса. Всего было уплачено 7500 р. На момент за-

ключения договора ставка рефинансирования составляла 21%. При наступлении страхового случая страховая компания выплатила гражданину 19 000 р.

Следовательно, с суммы 9625 р. [$19\,000\text{ р.} - (7500\text{ р.} + 7500\text{ р.} \times 21\% : 100\%)$] страховая компания должна удержать НДФЛ и перечислить в соответствующий бюджет. Размер налога равен 3368,75 р. ($9625\text{ р.} \times 35\% : 100\%$).

3. Процентный доход по вкладам в банках. Налог удерживается с выплаты, которая превышает ставку рефинансирования Банка России на 5%, действующую в течение периода, за который начислены проценты.

4. Доходы в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении налогоплательщиками заёмных (кредитных) средств – в части превышения $2/3$ действующей ставки рефинансирования Банка России на дату получения средств.

Пример 2. Кирова О.А. получила от организации ООО «Эверест», в которой она работает, заёмные средства в размере 250 000 р. под 10% годовых на один год.

Ставка рефинансирования Банка России на момент выдачи заёмных средств составила 18% годовых; $2/3$ этой ставки равны 12% ($18\% : 3 \times 2$); $10\% < 12\%$, следовательно, Кирова О.А. получила экономию за пользование заёмными средствами в размере 5000 р. [$(250\,000\text{ р.} \times 12\% : 100\%) - (250\,000\text{ р.} \times 10\% : 100\%)$].

Налог с доходов, полученных в виде материальной выгоды, составил 1750 р. ($5000\text{ р.} \times 35\% : 100\%$).

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Заработная плата тех членов экипажей судов, плавающих под Государственным флагом РФ, которые не являются налоговыми резидентами РФ, облагается НДФЛ по ставке 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов, а также в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

Все остальные доходы облагаются по ставке 13%.

3.3.7. Налоговый период

Налоговый период	календарный год
Отчётный период	календарный месяц

3.3.8. Порядок исчисления и уплаты налога

Государство возложило **функции по удержанию налогов** на работодателей. В связи с этим организации и лица, выплачивающие вознаграждение за работу в любой форме, обязаны удерживать налоги по установленной шкале, т.е. они являются **налоговыми агентами**. Следовательно, налогоплательщик не несёт ответственности за неправильно удержанный или несвоевременно перечисленный налог. Вся ответственность за это лежит на налоговом агенте. Положенные в соответствии с законом вычеты из совокупного дохода должен осуществлять также налоговый агент. В то же время представление при необходимости справок, например, об иждивенцах, инвалидности и т.д. – обязанность налогоплательщика. При этом почти все положенные по закону вычеты из облагаемого дохода делаются по месту основной работы.

Налог удерживается ежемесячно по совокупности дохода с начала календарного года. Налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного и удержанного с налогоплательщиков налога не позднее дня получения в банке средств на оплату труда или перечисления со своего счёта в банке средств на счёт налогоплательщика.

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим, сведения о доходах, полученных физическими лицами, и о начисленных и удержанных суммах налога.

Расчёт НДФЛ производится по формуле

$$\text{НДФЛ(н)} = Qб \times Ст / 100,$$

где НДФЛ(н) – сумма налога с начала налогового периода; Qб – налоговая база; Ст – налоговая ставка.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом *нарастающим итогом* с начала налогового периода по результатам каждого месяца *отдельно по каждому виду дохода*, по которому применяются различные налоговые ставки с зачётом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы НДФЛ.

$$\text{НДФЛ(о.п)} = \text{НДФЛ(н)} - \text{НДФЛ(уп)},$$

где НДФЛ(о.п) – сумма налога за отчётный период, удержанная в предыдущие отчётные периоды; НДФЛ(уп) – сумма налога, уплаченная с начала налогового периода.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счёт *любых денежных средств*, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику. При этом удерживаемая сумма налога *не может превышать 50% от суммы выплаты*.

Сроки уплаты налога. Суммы исчисленного и удержанного налога перечисляются налоговыми агентами:

Не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода	Не позднее дня, следующего за днём фактического получения дохода , если доходы выплачиваются в денежной форме из выручки налогового агента	Не позднее дня, следующего за днём фактического удержания исчисленной суммы налога , если доходы получены в натуральной форме либо в виде материальной выгоды

3.3.9. Особенности налогообложения индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой (ст. 227 НК РФ)

Физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (ПБОЮЛ), и другие лица, занимающиеся частной практикой, *самостоятельно* исчисляют сумму налога по суммам дохода, полученным от осуществления такой деятельности.

Налог уплачивается в сумме **авансовых платежей** в течение налогового периода и окончательного платежа по итогам этого периода (табл. 3.11).

3.11. Порядок и сроки уплаты налога ИП и другими лицами, занимающимися частной практикой

Вид платежа	Размер платежа	Срок уплаты
Авансовый платёж за январь – июнь	1/2 годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 июня текущего года
за июль – сентябрь	1/4 годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 октября текущего года
за октябрь – декабрь	1/4 годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 января текущего года
Платёж по итогам налогового периода	Разница между суммой налога, исчисленного по налоговой декларации, и авансовыми платежами	Не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом

Расчёт сумм авансовых платежей производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в предварительной налоговой декларации. Расчёт **окончательного платежа** производится налогоплательщиком самостоятельно на основании фактически полученного дохода в соответствии с окончательной налоговой декларацией с учётом налоговых вычетов.

3.3.10. Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, самостоятельно исчисляют и уплачивают налог только в тех случаях, если они:

- получили доходы от других физических лиц – не индивидуальных предпринимателей, заключив с ними гражданско-правовые договоры, договоры найма или аренды;
- продали имущество, принадлежащее им на праве собственности;
- получили доход от источников, находящихся за пределами РФ (конечно, это касается только резидентов);
- получили доход от налоговых агентов при условии, что те не удержали налог;
- выиграли что-либо в лотерею, на тотализаторе.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учёта соответствующую налоговую декларацию.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет и исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим годом.

Перечисленные категории налогоплательщиков должны представить в налоговый орган декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим годом.

3.3.11. Устранение двойного налогообложения

Как уже отмечалось, налогоплательщики – налоговые резиденты должны уплачивать налоги не только по доходам, полученным в России, но и за рубежом. Налоговые нерезиденты уплачивают налог по доходам, полученным в России. Чтобы один и тот же доход не облагался дважды, государства заключают между собой специальные соглашения об избежании двойного налогообложения. Российская Федерация заключила такие соглашения с большинством стран мира. При наличии такого соглашения фактически уплаченные в другой стране налоги засчитываются налоговому резиденту РФ при уплате налога с этих доходов в Российской Федерации. Если в другой стране резидент РФ заплатил налог в большей сумме, чем это вытекает из налогового

законодательства РФ, то в Российской Федерации налог с этого дохода он не платит. Если же с дохода, полученного в другой стране, резидент заплатил налог в этой стране меньше, чем это вытекает из налогового законодательства, то в Российской Федерации он должен внести в бюджет разницу в суммах налога.

Чтобы получить зачёт или освобождение от уплаты налога с доходов, полученных за рубежом, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган документ о полученном за рубежом доходе и об уплате им там налога. Этот документ должен быть подтверждён налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Пример. Гражданин Российской Федерации, являющийся налоговым резидентом РФ, получил в одном из европейских государств, с которым Россия заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, авторский гонорар за прочитанную лекцию в сумме 4,2 тыс. евро. Данный налогоплательщик представил в налоговый орган по месту своего постоянного жительства справку от налогового органа зарубежного государства о сумме полученного дохода и уплаченного с него подоходного налога в сумме 1,25 тыс. евро. На момент получения данного дохода официальный курс евро составлял 39,8 р. за 1 евро. Рассчитаем налоговую базу и сумму возможного к уплате в Российской Федерации налога на доходы физических лиц.

Облагаемый в Российской Федерации доход составляет $4200 \times 39,8 = 167\,160$ р.

При ставке налога в 13% сумма налога в Российской Федерации составит 21 731 р.

За рубежом сумма уплаченного налога составила 52 875 р., т.е. больше, чем это вытекает из налогового законодательства РФ. Таким образом, по данному доходу налогоплательщик не должен платить налог в российскую бюджетную систему.

3.3.12. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком НДФЛ?
2. Что является объектом обложения НДФЛ?
3. Что такое материальная выгода и каков порядок её исчисления?
4. Каковы основные виды доходов, не подлежащие налогообложению?
5. Какая льгота может быть применена физическим лицом при продаже недвижимого имущества?
6. Какие вычеты по НДФЛ вы знаете?
7. Каковы размер и процедура получения стандартных налоговых вычетов?
8. Каковы порядок и сроки уплаты НДФЛ?
9. Как определяются доходы и расходы индивидуального предпринимателя, связанные с получением дохода?

10. Как рассчитываются авансовые платежи и каковы сроки их уплаты по налогу на доходы индивидуальных предпринимателей? Перечислите основные доходы физических лиц от источников в Российской Федерации.

11. Перечислите основные доходы физических лиц от источников, расположенных за пределами Российской Федерации.

12. Какие доходы считаются полученными в натуральной форме?

13. Каков общий принцип определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды?

14. Перечислите специальные ставки по НДФЛ.

15. Приведите примеры доходов в натуральной форме.

16. Перечислите доходы, не подлежащие налогообложению.

17. Охарактеризуйте социальные налоговые вычеты.

18. Что представляют собой профессиональные налоговые вычеты?

19. В каком порядке осуществляется налогообложение призов и выигрышей рекламного характера?

Тема 3.4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.4.1. Налог на прибыль и его значение	145
3.4.2. Плательщики налога на прибыль	147
3.4.3. Объект налогообложения	148
3.4.4. Определение доходов в целях налогообложения	149
3.4.5. Определение расходов в целях налогообложения	151
3.4.6. Налоговая база	169
3.4.7. Налоговые льготы	172
3.4.8. Ставки налога	173
3.4.9. Порядок исчисления и сроки уплаты налога	174
3.4.10. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией	179
3.4.11. Налоговый учёт. Принципы его организации	180
3.4.12. Контрольные вопросы	182

3.4.1. Налог на прибыль и его значение

Налог на прибыль в мировой практике налогообложения может иметь различные названия – налог на доход юридических лиц, налог с корпораций, налог на доходы корпораций, корпоративный налог и т.д. Но экономическое содержание его всегда одинаково – это налог на полученные налогоплательщиком прибыль или доход. Данный налог является сравнительно «молодым» налогом. Как известно, первыми налогами на предпринимательскую деятельность были налоги, не свя-

занные с получением дохода. Это были в основном пошлины и другие косвенные налоги, а также земельные и подушные обложения. Обложение налогом дохода от предпринимательской деятельности носило частный, эпизодический характер. Отдельные ростки налога на прибыль от занятий ремёслами и торговлей имели место в период упадка Римской империи. Попытки обложения промысловых доходов были отмечены и в Средние века. Первые научные теории налогообложения доходов и прибыли от промысловой деятельности появились лишь в конце XVIII – начале XIX в. С этого времени начинается постепенное распространение практики налогообложения доходов и прибыли от предпринимательской деятельности. Впервые налог на доходы корпораций получил массовое распространение в Германии и США, и лишь в начале XX в. стал широко применяться практически во всех ведущих странах мира.

В Российской Федерации НПО был включён в налоговую систему с первых дней её формирования. Он является, пожалуй, единственным налогом, который с момента его принятия в 1991 г. претерпевал в течение всего хода экономических реформ в России серьёзные принципиальные изменения. Достаточно сказать, что по этому налогу, как ни по какому другому, часто вводились и отменялись многочисленные налоговые льготы и преференции, пока наконец, с принятием в 2001 г. соответствующей главы НК РФ, они вообще были отменены с 2002 г. Именно по данному налогу за относительно короткий промежуток его существования была кардинально изменена налоговая база для отдельных категорий налогоплательщиков (банков, страховых организаций и т.д.).

В отличие от большинства других налогов, ставка по НПО длительное время была дифференцирована по организациям в зависимости от вида деятельности. При этом ставки налога менялись за непродолжительный период реформ неоднократно как в сторону понижения, так и повышения. С принятием НК РФ введена для всех организаций единая предельная ставка налога, которая с 2002 г. снизилась с 35 до 24%, с 2009 г. – до 20%.

Уплата НПО сопровождается необходимостью ведения налогоплательщиком дополнительного налогового учёта, поскольку установленный НК РФ порядок группировки и учёта отдельных объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка, действующего в бухгалтерском учёте.

Налог на прибыль играет существенную роль в экономике и финансах любого государства. В настоящее время указанный вид налогообложения применяется во всех без исключения развитых странах мира. И это не случайно, поскольку он является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи этого налога с

размером полученного налогоплательщиком дохода через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах.

Этим же целям служит и механизм инвестиционного налогового кредита, предоставляемого налогоплательщикам и погашаемого ими за счёт прибыли.

Важное значение в регулировании экономики имеет также амортизационная политика государства, напрямую связанная с налогообложением прибыли организаций.

Велика роль этого налога в развитии малого предпринимательства, а также в привлечении в экономику страны иностранных инвестиций. Не случайно в законодательстве многих стран предусматривается полное или частичное освобождение от уплаты именно НПО в первые годы создания и функционирования малых предприятий, а также организаций, имеющих иностранных партнёров.

В налоговых доходах консолидированного бюджета РФ (включая таможенную пошлину) поступления налога на прибыль составляют чуть менее 20%. НПО занимает третье место после НДС и таможенной пошлины. Также высока его роль в формировании доходной базы консолидированных бюджетов субъектов РФ, где он занимает первое место в их доходных источниках.

Налог на прибыль – прямой пропорциональный налог, т.е. его сумма находится в прямой зависимости от конечного финансового результата деятельности организации – прибыли.

Помимо фискальной роли этот налог исполняет важную роль инструмента регулирования экономики. С 1 января 2002 г. налог на прибыль организаций действует на всей территории РФ в соответствии с гл. 25 НК РФ.

3.4.2. Плательщики налога на прибыль

Плательщиками налога на прибыль являются организации, осуществляющие в Российской Федерации предпринимательскую деятельность, и имеющие объект налогообложения – прибыль, в частности, российские организации, в том числе созданные на территории РФ и являющиеся по российскому законодательству юридическими лицами, предприятия с иностранными инвестициями; иностранные организации, осуществляющие на территории РФ предпринимательскую деятельность через постоянные представительства и получающие в России доходы. Что же входит в понятие «постоянного представительства иностранной организации» в Российской Федерации для целей налогообложения? Таковыми являются: филиал, представительство, отделение бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или

иное место деятельности иностранной организации, через которые она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ. Плательщиком налога на прибыль может быть и иностранная организация, которая не имеет на территории РФ постоянного представительства, но при этом получает соответствующие доходы, например, в качестве дивидендов от владения акциями российских компаний.

Законодательством РФ установлены также определённые категории организаций, которые не являются плательщиками налога на прибыль, в частности, организации, деятельность которых подпадает под специальные режимы налогообложения, в том числе уплачивающие ЕСХН, ЕНВД, переведённые на упрощённую систему налогообложения, патентную систему налогообложения, а также участвующие в соглашениях о разделе продукции.

Исключены из категории плательщиков налога на прибыль организации, налогообложение которых осуществляется в соответствии с гл. 29 НК РФ «О налоге на игорный бизнес».

3.4.3. Объект налогообложения

Для обеспечения полной и своевременной уплаты налога следует понимать, что **объектом налогообложения** является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для определения прибыли из полученных налогоплательщиком доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов. При этом следует отметить, что к вычету из доходов принимаются не любые, а только необходимые обоснованные и документально подтверждённые затраты, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Подтверждение затрат должно быть обеспечено соответствующими документами. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, прибыль определяется как полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведённых ими расходов.

Объектом налогообложения для российских организаций является прибыль, полученная в налоговом периоде от источников как в Российской Федерации, так и за её пределами, а для иностранных организаций – только от источников в Российской Федерации.

Прибыль имеет достаточно сложную структуру, включающую сумму доходов от реализации товаров (работ или услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму расходов, связанных с производством и реализацией продукции, и на сумму внереализационных расходов. В связи с этим необходимо рассмотреть более подробно, что же собой представляют указанные доходы и расходы (табл. 3.12).

3.12. Порядок определения прибыли

Налогоплательщики	Определение прибыли
Российские организации	Полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов (Д-Р)
Иностранные организации, получающие доходы от деятельности в РФ через постоянные представительства	Полученные через постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведённых постоянными представительствами расходов (Д-Р)
Иностранные организации, получающие доходы от источников в РФ	Доходы, полученные от источников в РФ (Д)

3.4.4. Определение доходов в целях налогообложения

Как уже отмечалось, к доходам в целях налогообложения относятся доходы от реализации товаров (работ или услуг) и имущественных прав, т.е. доходы от реализации, а также внереализационные доходы. При определении указанных доходов из них должны быть исключены суммы налогов, полученные налогоплательщиком от покупателей, в частности НДС. Доходы, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России.

Доход от реализации представляет собой выручку от реализации товаров (работ или услуг) как собственного производства, так и ранее приобретённых, а также выручку от реализации имущественных прав. Выручка от реализации при этом определяется исходя из всех поступлений, выраженных как в денежной, так и в натуральной форме.

Все остальные полученные налогоплательщиком доходы, не связанные с поступлением средств от реализации, считаются внереализационными доходами. Перечень этих доходов достаточно широк.

К внереализационным доходам относятся, в частности, следующие доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) в виде положительной курсовой разницы, возникающей при переоценке имущества в виде валютных ценностей;
- 3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником по решению суда штрафов, пеней, иных санкций;
- 4) от сдачи имущества в аренду (субаренду);

5) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг). Определяя стоимость безвозмездно полученного имущества, необходимо исходить из рыночных цен, указанных в биржевых котировках или установленных независимым оценщиком;

6) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчётном (налоговом) периоде;

7) в виде суммовых и курсовых разниц;

8) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов при налогообложении прибыли;

9) в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с тем, что истёк срок исковой давности;

10) в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации;

11) в виде стоимости материалов или иного имущества при демонтаже (разборке), ликвидации основных средств;

12) прочие доходы.

Доходы, не учитываемые при налогообложении прибыли. Их исчерпывающий перечень приведён в ст. 251 НК РФ. Среди прочего названы, в частности, средства или имущество, полученные:

- в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации;

- в виде залога или задатка;

- бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти;

- по кредитному договору или договорам займа (независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам);

- в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности (пп. 22 п. ст. 251 НК РФ);

- в виде имущества (включая денежные средства), которое получено религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования;

- в виде полученных грантов (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ)

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль полученные налогоплательщиком доходы уменьшаются на произведённые расходы.

3.4.5. Определение расходов в целях налогообложения

Расходами признаются обоснованные и документально подтверждённые затраты, осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком. В зависимости от характера, условий осуществления, направления деятельности налогоплательщика, а также в целях налогообложения, расходы подразделяются на две категории:

- 1) связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные.

И те и другие уменьшают налогооблагаемую прибыль. Классификация расходов, связанных с производством и реализацией, приведена в табл. 3.13.

Материальные расходы. При определении размера материальных расходов в случае списания сырья и материалов, работ, оказании услуг, в соответствии с принятой организацией учётной политикой для

3.13. Классификация расходов

Вид расходов	Состав расходов
Материальные расходы (ст. 254 НК РФ)	Сырьё, материалы, комплектующие изделия. Услуги производственного характера, инструменты, приспособления, хозяйственный инвентарь. Вода, топливо, энергия для производственных нужд, потери, недостачи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей и др.
Расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ)	Суммы, начисленные работникам в соответствии с принятыми в организации системами оплаты труда. Премии, надбавки. Денежные компенсации за неиспользованный отпуск. Единовременные вознаграждения за выслугу лет. Суммы, начисленные за время вынужденного прогула. Расходы на оплату труда, сохраняемую работнику во время отпуска. Стоимость форменной одежды, выдаваемой работникам бесплатно (в случаях, предусмотренных законодательством, трудовым или коллективным договором). Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения. Эти расходы для целей налогообложения принимаются в размере, не превышающем 3% фонда оплаты труда. Другие выплаты в пользу работников, предусмотренные трудовым или коллективным договором.

Вид расходов	Состав расходов
Амортизационные отчисления (ст. 256 НК РФ)	Амортизация начисляется на амортизируемое имущество – основные средства и нематериальные активы. Амортизируемым признаётся имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 р.
Прочие расходы (ст. 264 НК РФ)	Начисленные налоги и сборы. Оплата посреднических услуг. Расходы по обеспечению пожарной безопасности. Арендные платежи. Командировочные, представительские, рекламные расходы, а также расходы на подготовку и переподготовку кадров. Расходы на аудиторские услуги. Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги. Расходы на сертификацию продукции. Расходы на ремонт основных средств. Расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию и др.

целей налогообложения применяется один из методов оценки этих материалов, сырья (п. 8 ст. 254 НК РФ):

- 1) по стоимости единицы запасов;
- 2) по средней стоимости;
- 3) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 4) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Чтобы рассчитать среднюю себестоимость материалов, необходимо общую стоимость всех запасов одного вида разделить на их количество. Затем результат следует умножить на количество материально-производственных запасов, отпущенных в производство. В конце месяца все запасы должны быть оценены по средней стоимости материалов.

Пример 1. ООО «Омега» стоимость отпущенной в производство краски оценивает по средней себестоимости. В начале января 2012 г. на складе ООО «Омега» хранилось 400 кг краски по цене 150 р. (без НДС) за 1 кг. В течение месяца на склад поступило ещё 350 кг такой же краски по 170 р. за 1 кг. За этот месяц в производство было отпущено 400 кг краски. Всего в течение месяца на складе было 750 кг краски (400 кг + 350 кг), а её стоимость составила 119 500 р. (400 кг × 150 р./кг + 350 кг × 170 р./кг). Тогда средняя фактическая себестоимость одного килограмма краски будет равна 159 р./кг (119 500 р. : 750 кг).

Получается, что фактическая себестоимость израсходованной за месяц краски составляет 63 600 р. (159 р./кг × 400 кг).

Фактическая себестоимость остатка краски на складе на конец месяца – 55 650 р. ($159 \text{ р./кг} \times 350 \text{ кг}$).

Применяя метод ФИФО, сначала списывают материалы по стоимости первой закупленной партии, затем – по стоимости второй и т.д. В конце месяца все запасы должны быть оценены по стоимости последней партии, купленной в этом периоде.

Пример 2. ООО «Омега» стоимость отпущенной в производство краски оценивает методом ФИФО. В начале января 2012 г. на складе ООО «Омега» хранилось 250 кг краски. Цена 1 кг краски равна 120 р. (без НДС). В течение месяца на склад поступило ещё 300 кг такой же краски по 180 р. за 1 кг. За этот месяц в производство было отпущено 300 кг краски. В связи с этим сначала списывают в производство краску, которая была на складе в начале января, а затем – ещё 50 кг из партии, поступившей на склад в течение месяца.

Получается, что фактическая себестоимость всей израсходованной за месяц краски составила 39 000 р. ($120 \text{ р./кг} \times 250 \text{ кг} + 180 \text{ р./кг} \times 50 \text{ кг}$).

Фактическая себестоимость остатка краски оценивается по себестоимости последней партии и равна 45 000 р. ($180 \text{ р./кг} \times 250 \text{ кг}$).

Если предприятие применяет способ ЛИФО, то сначала бухгалтер списывает материалы по стоимости последней закупки, затем предпоследней и т.д., а в конце месяца все запасы оцениваются по стоимости тех, что были приобретены раньше всего.

Особое место в перечне **расходов на оплату труда** занимают затраты на страхование работников. При налогообложении прибыли налогооблагаемый доход можно уменьшить на сумму платежей по всем договорам обязательного страхования.

Амортизация. Суммы начисленной амортизации являются расходами, связанными с производством и реализацией. Амортизация начисляется на так называемое амортизируемое имущество.

Амортизируемым имуществом признаётся имущество (основные средства и нематериальные активы), которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путём начисления амортизации. Амортизируемым признаётся имущество со сроком полезного использования **более 12 месяцев** и первоначальной стоимостью более **40 000 р.** (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором он пригоден для использования.

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств определяется как их первоначальная стоимость с учётом проведённых переоценок.

Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле

$$S_n = S (1 - 0,01 k)^n,$$

где S_n – остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу; S – первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов; n – число полных месяцев, прошедших со дня включения этих объектов в соответствующую амортизационную группу до дня их исключения из состава данной группы, не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества; k – норма амортизации, в том числе с учётом повышающего (понижающего) коэффициента, применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом, рассчитывается как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленного износа. Основные средства распределяются по амортизационным группам в зависимости от сроков их полезного использования. Сроком полезного использования признаётся период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика (табл. 3.14).

Как видно, все основные средства разбиты на 10 амортизационных групп. Для каждой группы установлен интервал срока полезного использования. Конкретный срок в рамках этого интервала организация выбирает самостоятельно.

Начисление амортизации по объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введён в эксплуатацию. Начисление амортизации по объекту прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям (п. 4 и 5 ст. 259 НК РФ).

Амортизация по объекту амортизируемого имущества начисляется в соответствии с нормой амортизации, определённой для данного объекта в зависимости от срока его полезного использования.

Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих **методов**:

- 1) линейным;
- 2) нелинейным.

3.14. Распределение основных средств по амортизационным группам

Амортизационная группа	Срок полезного использования имущества
Первая	Свыше 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвёртая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

Метод начисления амортизации налогоплательщик устанавливает самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражает в учётной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного года. При этом налогоплательщик вправе переходить с нелинейного на линейный метод не чаще одного раза в пять лет. Сумму амортизации для целей налогообложения налогоплательщик исчисляет ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе в случае применения нелинейного метода или в отдельности по каждому объекту амортизируемого имущества при линейном методе (п. 1 и 2 ст. 259 НК РФ).

Линейный метод. Чтобы рассчитать ежемесячную сумму амортизационных отчислений линейным методом, необходимо первоначальную стоимость объекта основных средств умножить на норму амортизационных отчислений.

Норма амортизационных отчислений, в свою очередь, рассчитывается по формуле

$$K = 1 / n \times 100\%,$$

где K – месячная норма амортизации в процентах; n – срок полезного использования объекта основных средств, выраженный в месяцах.

Пример. В сентябре 2012 г. ОАО «Заря» приобрело станок для обработки пластмассовых изделий и в этом же месяце ввело его в экс-

плуатацию. Первоначальная стоимость станка равна 400 000 р. (без НДС). Согласно учётной политике для целей налогообложения ОАО «Заря» начисляет амортизацию в целях налогообложения линейным методом. По классификации данный станок относится к пятой амортизационной группе. Срок его полезного использования может составлять от семи лет и одного месяца до десяти лет включительно. Организация установила, что станок будет использоваться девять лет (108 месяцев). С сентября 2012 г. на него стали начислять амортизацию. Месячная норма амортизации составила 0,93% ($1 : 108 \text{ мес} \times 100\%$).

Получается, что ежемесячно на станок будет начисляться амортизация, равная 3720 р. ($400\,000 \text{ р.} \times 0,93\%$).

Нелинейный метод. Согласно этому методу предполагается разделение всего амортизируемого имущества налогоплательщика на амортизационные группы (табл. 3.15). По каждой амортизационной группе определяется суммарная стоимость имущества (суммарный баланс). Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на сумму начисленной амортизации. Сумму начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы определяют исходя из произведения суммарного баланса и амортизации:

$$A = B (k / 100),$$

где A – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы; B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы; k – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

3.15. Нормы амортизации, используемые в случае применения нелинейного метода

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная),%
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвёртая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

Пример. ООО «Маяк» в марте 2012 г. ввела в эксплуатацию три объекта основных средств:

- первый стоимостью 310 000 р. и сроком полезного использования четыре года;
- второй стоимостью 150 000 р. и сроком полезного использования три с половиной года;
- третий стоимостью 400 000 р. и сроком полезного использования девять лет.

Первый и второй объекты относятся к третьей амортизационной группе, третий объект – к пятой амортизационной группе. Амортизация должна начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, т.е. с 1 апреля 2012 г.

Суммарный баланс по третьей амортизационной группе на 1 апреля 2012 г. составил 460 000 р. (310 000 р. + 150 000 р.); по пятой группе – 400 000 р.

Амортизация по третьей амортизационной группе за апрель 2012 г. составила 25 760 р. ($460\,000\text{ р.} \times 5,6\% : 100\%$); по пятой группе – 10 800 р. ($400\,000\text{ р.} \times 2,7\% : 100\%$). Суммарный баланс по третьей амортизационной группе на 1 мая 2012 г. составил 434 240 р. ($460\,000\text{ р.} - 25\,760\text{ р.}$); по пятой группе – 389 200 р. ($400\,000\text{ р.} - 10\,800\text{ р.}$).

Ускоренная (замедленная) амортизация. В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и(или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но **не выше 2**.

Пример. В августе 2012 г. ООО «Линия» ввело в эксплуатацию новый отопительный котёл, первоначальная стоимость которого составила 600 000 р., в том числе НДС – 100 000 р. Это оборудование относится к пятой амортизационной группе, срок его полезного использования – от семи лет и одного месяца до десяти лет включительно. ООО «Линия» установило, что котёл прослужит восемь лет (96 месяцев).

Так как котёл используется в токсичной среде, руководитель издал приказ о том, что норму амортизации нужно увеличить в 1,5 раза.

ООО «Линия» начисляет амортизацию линейным методом, поэтому норма ежемесячной амортизации составляет 1,04% ($1 : 96\text{ мес} \times 100\%$), а сумма амортизации, начисляемой за месяц, будет равна 7800 р. ($500\,000\text{ р.} \times 1,04\% \times 1,5$).

Кроме того, ускоренная амортизация может применяться в отношении:

- собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – сельскохозяйственных организаций промышленного типа

(птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов);

- собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков – организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны (п. 1 ст. 259 НК РФ).

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но **не выше 3**, в отношении:

- амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора лизинга, налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора;

- амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Допускается начисление амортизации по нормам ниже установленных по решению руководителя организации, закреплённому в учётной политике (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Большинство прочих расходов, перечисленных в ст. 264 НК РФ, учитывается для налогообложения прибыли без каких-либо ограничений. Но есть среди них и те, которые уменьшают налогооблагаемый доход лишь в определённых пределах (табл. 3.16):

- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- командировочные расходы (суточные);
- расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

3.16. Виды нормируемых (прочих) расходов

Виды нормируемых (прочих) расходов	Норматив
Представительские расходы	В размере фактических затрат, но не более 4% фонда оплаты труда
Расходы на рекламу	Ряд затрат относится на расходы без ограничений. Остальные в размере фактических затрат, но не более 1% выручки (без НДС)
Командировочные расходы	Нормируются только в отношении суточных
Расходы на НИОКР	В размере фактических затрат, в случае как положительного, так и отрицательного результата (в некоторых случаях с коэффициентом 1,5)

Представительские расходы. К представительским относятся расходы налогоплательщика на официальный приём и(или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и(или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников прибывших на заседание совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика независимо от места проведения указанных мероприятий (пп. 2 п. 49 ст. 264 НК РФ).

Представительские расходы для налогообложения прибыли не должны превышать 4% расходов на оплату труда за I квартал, полугодие, девять месяцев или год.

Расходы на рекламу. В пункте 4 ст. 264 НК РФ перечислены виды рекламных расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход без каких-либо ограничений. Это, в частности, средства, потраченные:

- на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- на световую и иную наружную рекламу, в том числе на изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- на участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- на изготовление рекламных брошюр и каталогов, рассказывающих о работах, услугах, которые выполняет организация;
- на уценку товаров, которые потеряли свои первоначальные качества при экспонировании.

Любые другие рекламные расходы учитываются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки. К таким расходам, в частности, относятся средства, потраченные на покупку или изготовление призов, которые вручаются победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний.

Командировочные расходы. Отправляя сотрудника в командировку, организация оплачивает ему проезд, жильё, суточные, другие расходы, произведённые этим сотрудником по поручению работодателя.

Подпункт 12 п. 1 ст. 264 НК РФ устанавливает только ограничение командировочных расходов: суточные уменьшают налогооблагаемый доход в пределах норм, определённых Правительством РФ. Расходы по найму жилого помещения не нормируются. Главное требование к этим расходам – их подтверждение оправдательными документами.

Расходы на НИОКР. Согласно ст. 262 НК РФ к НИОКР относятся средства, потраченные организацией:

- на разработку новой продукции или усовершенствование уже производимых товаров;

- на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР (по перечню, который утверждает Правительство РФ).

Первый вид затрат относят на прочие расходы равномерно в течение одного года. Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществляемые в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществлённых расходов (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Расходы на НИОКР, в том числе не давшие положительного результата, произведённые налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством РФ, признаются в размере фактических затрат (ст. 262 НК РФ). Расходы налогоплательщика на НИОКР, в том числе не давшие положительного результата, по перечню, установленному Правительством РФ, включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с **коэффициентом 1,5** (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществляемые в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых фондов финансирования НИОКР, признаются для целей налогообложения в пределах **1,5% доходов** (валовой выручки организации) (п. 3 ст. 262 НК РФ).

Посреднические услуги. Организации обращаются к посредникам (комиссионерам, поверенным, агентам), чтобы продать свою продукцию (работы, услуги) или купить необходимые товары (найти подрядчиков). И в первом, и во втором случае посредник работает за вознаграждение. Если посредник продаёт товары организации, то вознаграждение включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Внереализационные расходы. К таким расходам относятся затраты, не связанные с производством и реализацией продукции. В ст. 265 НК РФ среди таких расходов названы, в частности:

- проценты, начисленные по заёмным средствам;
- отрицательные курсовые и суммовые разницы;
- разница между курсом покупки или продажи иностранной валюты и курсом, установленным Банком России;
- судебные издержки;
- затраты на ликвидацию основных средств, которые выводятся из эксплуатации;
- признанные должником штрафы и пени по хозяйственным договорам;

- средства, уплаченные за услуги банков;
- затраты на аннулированные производственные заказы;
- убытки по сделке уступки права требования;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчётном (налоговом) периоде.

Проценты по долговым обязательствам. Долговые обязательства – это кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования (п. 1 ст. 269 НК РФ). В состав внереализационных доходов включаются проценты, начисленные по долговым обязательствам. Указанной статьёй НК РФ установлены **два норматива**, ограничивающие размер процентов, которые можно признать для целей налогообложения.

Первый норматив должны рассчитывать только организации, которые за один квартал получили несколько займов (кредитов) на сопоставимых условиях.

Долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, считаются долговые обязательства выданные:

- в одинаковой валюте;
- на один и тот же срок;
- под одинаковое залоговое обеспечение.

Объёмы этих долговых обязательств должны быть сопоставимыми.

Первый норматив: проценты по каждому из таких кредитов, уменьшают налогооблагаемую базу только в пределах среднего процента по всем сопоставимым займам, увеличенного на 20%.

Пример. В январе 2012 г. некоторая организация получила на сопоставимых условиях три кредита по 250 000 р. По первому кредиту проценты начисляются по ставке 10% годовых, по второму – 15% годовых, по третьему – 23% годовых.

Средний процент по этим кредитам равен 16% $[(250\,000\text{ р.} \times 10\% : 100\% + 250\,000\text{ р.} \times 15\% : 100\% + 250\,000\text{ р.} \times 23\% : 100\%) : (250\,000\text{ р.} + 250\,000\text{ р.} + 250\,000\text{ р.})]$.

Увеличим средний процент на 20%, получим 19,2% $(16\% + 16\% \times 20\% : 100\%)$.

Процентная ставка по первому и второму кредитам оказалась ниже установленного предела: $10\% < 19,2\%$ и $15\% < 19,2\%$. Ставка по третьему кредиту превысила средний процент, увеличенный на 20% : $23\% > 19,2\%$. В связи с этим для целей налогообложения сумма процентов по третьему кредиту, которую можно включить в состав внереализационных расходов, будет равна 4077 р. $(250\,000\text{ р.} \times 19,2\% : 100\% : 365\text{ дн.} \times 31\text{ дн.})$.

Оставшиеся от процентов, начисленных по третьему кредиту, 807 р. при расчёте налогооблагаемой прибыли не учитываются.

Общая сумма процентов, включаемых в январе 2012 г. во внереализационные расходы, которые уменьшают налогооблагаемый доход, равна 9384 р. (2123 р. + 3184 р. + 4077 р.).

Второй норматив принимается равным ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающий ставку рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации, увеличенную в 1,8 раза при оформлении долгового обязательства в рублях и равный произведению ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации и коэффициента 0,8 по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Второй норматив предназначен для организаций, у которых нет долговых обязательств на сопоставимых условиях. Однако его также могут применять организации, имеющие долговые обязательства на сопоставимых условиях.

Пример 1. Воспользуемся условиями предыдущего примера. Допустим, данная организация решила рассчитывать норматив исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,8 раза. Если в январе 2012 г. данная ставка была равна 8,25%, то норматив составил 14,85% ($8,25\% \times 1,8$).

Эта величина превысила размер процентов только по первому кредиту: $10\% < 14,85\%$, $14,85\% < 15\%$ и $14,85\% < 23\%$.

Значит, используя второй норматив, организация смогла отнести на внереализационные расходы, которые уменьшают налогооблагаемый доход, еще меньшую сумму процентов, начисленных в январе 2012 г.

Суммовые разницы. Такие разницы образуются в тех случаях, когда меняется курс иностранной валюты, в которой выражены дебиторская или кредиторская задолженности.

Пример 2. В марте 2012 г. ОАО «Сокол» отгрузило ООО «Импульс» партию товара на 18 000 условных единиц (у. е.), в том числе НДС – 3000 у. е. Себестоимость товара – 200 000 р. Покупатель оплатил товар в апреле 2012 г. В соответствии с договором 1 у. е. равна 1 долл. США. Курс доллара, установленный Банком России, составил на дату:

- отгрузки – 31 р.;
- оплаты – 30 р.

На 3000 р. [$3000 \text{ у. е.} \times (31 \text{ р./у. е.} - 30 \text{ р./у. е.})$] уменьшен НДС. В налоговом учёте суммовая разница (без НДС) 15 000 р. ($18 000 \text{ р.} - 3000 \text{ р.}$) относится на внереализационные расходы.

Штрафы и пени по хозяйственным договорам. Такие штрафы, пени, а также иные санкции по хозяйственным договорам включаются

в состав внереализационных расходов, если организация признала, что должна их уплатить, или её обязал это сделать суд.

Расходы по договору уступки права требования. Как правило, продавец уступает свою дебиторскую задолженность дешевле, чем стоят товары, из-за которых эта задолженность возникла. Другими словами, он получает убыток от уступки долга, который можно включить в состав внереализационных расходов. В соответствии со ст. 279 НК РФ существует две ситуации в отношении уступки права требования третьему лицу.

Первая ситуация. Продавец (или налогоплательщик, перекупивший право требования у продавца) уступил свою дебиторскую задолженность до того, как по ней наступил срок платежа. В этой ситуации в состав внереализационных расходов можно включить лишь ту часть убытка по договору, которая не превышает сумму процентов, начисленных на доход от уступки права требования.

По рублёвым долгам начисляемые проценты равны ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, а по валютным долгам – 15% годовых.

Пример. ОАО «Техно» 17 октября 2012 г. отгрузило ООО «Энергия» партию холодильников на сумму 250 000 р., в том числе НДС – 38 136 р. Их себестоимость составляет 175 000 р. В договоре определено, что ООО «Энергия» должно было оплатить товары до 18 ноября 2012 г. ОАО «Техно», не дожидаясь оплаты, 31 октября 2012 г. уступило право требования долга ООО «Лига» за 190 000 р.

В налоговом учёте ОАО «Техно» 17 октября 2012 г. был отражён доход от продажи 211 864 р. (250 000 р. – 38 136 р.). А 31 октября был выявлен убыток от уступки права требования в размере 60 000 р. (250 000 р. – 190 000 р.).

Проценты, которые уплатила бы организация за пользование заёмными средствами за период с 31 октября по 18 ноября 2012 г. (18 дней), равны доходу от уступки долга. Ставка рефинансирования Банка России, увеличенная в 1,1 раза, равна 23,1% ($21\% \times 1,1$).

Тогда искомые проценты составят 2164 р. ($190\,000\text{ р.} \times 23,1\% : 100\% : 365\text{ дн.} \times 18\text{ дн.}$). Эта сумма меньше убытка, который получило ОАО «Техно»: 2164 р. < 60 000 р. Значит, ОАО «Техно» может включить в состав внереализационных расходов, уменьшающих налогооблагаемый доход, не весь убыток, а только 2164 р.

Вторая ситуация. Если организация уступила право требования своему дебитору после того, как истёк срок платежа по его долгу, в состав внереализационных расходов включается весь убыток, полученный по договору цессии. Но в день уступки на расходы можно списать только 50% убытка. Оставшаяся его часть будет признана расходами только через 45 дней (п. 2 ст. 279 НК РФ).

Пример. Изменим условия в предыдущем примере. Допустим, что ООО «Энергия» не оплатило партию холодильников до 18 ноября 2012 г., потому 22 ноября 2012 г. ОАО «Техно» уступило право требования долга ООО «Лига» за 175 000 р.

Для целей налогообложения убыток ОАО «Техно» также равен 75 000 р.; 50% убытка – 37 500 р. ($75\,000\text{ р.} \times 50\% : 100\%$) – нужно было включить в состав внереализационных расходов 22 ноября 2012 г. Оставшиеся 37 500 р. убытка должны были быть отнесены к расходам через 45 дней после уступки долга.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения:

- дивиденды, выплачиваемые организацией;
- пени и штрафы за нарушение налогового законодательства;
- взносы в уставный капитал;
- средства и имущество, переданные по договору займа;
- вознаграждения работникам, не предусмотренные трудовым договором;
- материальная помощь, выдаваемая работникам;
- стоимость безвозмездно переданного имущества и др.

Полный перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, приведён в ст. 270 НК РФ.

Резервы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, представлены на рис. 3.9.

Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг), вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (п. 1 ст. 267 НК РФ). Резерв вправе создавать организации, которые принимают на



Рис. 3.9. Резервы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль

себя гарантийные обязательства по ремонту и обслуживанию реализованных товаров (работ, услуг). Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных товаров (работ). Размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществлённых налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в общем объёме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчётный (налоговый) период (п. 3 ст. 267 НК РФ).

Суммы, зачисленные в резерв по гарантийному ремонту, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Пример. ООО «Техномир» продаёт телевизоры. Цена одного телевизора – 9000 р. На каждый телевизор покупателю выдаётся гарантия. В 2012 г. организация решила создать резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Расходы на гарантийный ремонт принтеров за 2009 – 2011 гг. составили 950 000 р., а выручка за тот же период – 14 800 000 р. (без НДС). За январь 2012 г. организация реализовала 230 телевизоров.

Доля затрат на гарантийный ремонт в выручке за три указанных года составила 6,42% ($950\,000\text{ р.} : 14\,800\,000\text{ р.} \times 100\%$).

Таким образом, продав один телевизор, организация может отчислить в резерв по гарантийному ремонту 578 р. ($9000\text{ р.} \times 6,42\% : 100\%$).

Организация за I квартал 2012 г. отчислила в резерв 132 940 р. ($578\text{ р.} \times 230\text{ шт.}$). Фактические расходы на гарантийный ремонт за I квартал 2012 г. составили 175 000 р. Таким образом, организация списывает за счёт резерва 132 940 р., а в состав прочих расходов включает сумму 42 060 р. ($175\,000\text{ р.} - 132\,940\text{ р.}$).

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Для обеспечения в течение двух налоговых периодов и более равномерного включения затрат в расходы на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств.

Налогоплательщик, создающий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв исходя из совокупной стоимости основных средств и соответствующих нормативов отчислений (п. 2 ст. 324 НК РФ). Норматив отчислений организация определяет самостоятельно исходя из частоты и периодичности проведения ремонта основных средств.

Сумма резерва равна произведению совокупной стоимости основных средств и норматива отчислений. Предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать

среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Пример. ООО «Техномир» в 2012 г. решило создать резерв на ремонт основных средств. Совокупная стоимость её основных средств на 1 января 2012 г. равна 40 000 000 р. Норматив резервных отчислений установлен в размере 9%.

Сумма резерва, рассчитанная по нормативу, составила 3 600 000 р. $(40\,000\,000\text{ р.} \times 9\% : 100\%)$.

В 2009 – 2011 гг. фактические расходы организации на ремонт основных средств равнялись 3 900 000 р.

Средние расходы на ремонт основных средств за три предыдущих года – 1 300 000 р. $(3\,900\,000\text{ р.} : 3)$; $1\,300\,000\text{ р.} < 3\,600\,000\text{ р.}$, поэтому максимальная сумма резерва должна быть равна 1 300 000 р.

Фактические расходы на ремонт основных средств за 2012 г. составили 2 150 000 р. Таким образом, организация 1 300 000 р. может списать за счёт резерва, а оставшиеся 8 500 000 р. $(2\,150\,000\text{ р.} - 1\,300\,000\text{ р.})$ – включить в состав прочих расходов.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Налогоплательщик, принявший решение о равномерном учёте для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений (п. 1 ст. 3241 НК РФ).

Ежемесячный процент отчислений рассчитывается путём деления предполагаемого размера расходов на оплату отпусков на предполагаемые расходы труда. Полученный таким образом процент ежемесячно умножают на начисленную заработную плату работников. Отчисления в резерв на оплату отпусков (выплату вознаграждений) включают в состав расходов на оплату труда.

Пример. Организация в 2012 г. решила создать резерв на оплату отпусков. Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков за 2013 г. – 780 000 р. Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда за 2013 г. – 2 700 000 р.

Процент ежемесячных отчислений в резерв равен 28,89% $(780\,000\text{ р.} : 2\,700\,000\text{ р.} \times 100\%)$.

В январе 2013 г. организация начислила заработную плату своим работникам в размере 250 000 р.

В этом месяце резерв на оплату отпусков составил 72 225 р. $(250\,000\text{ р.} \times 28,89\% : 100\%)$.

Аналогично проводятся отчисления в резервный фонд за февраль, март, апрель и т.д. Расходы на выплату отпусков осуществляются за счёт резерва.

Резерв по сомнительным долгам. Сомнительный долгом признаётся любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ).

Чтобы создать такой резерв, организация должна проинвентаризовать свою дебиторскую задолженность. Сомнительные долги, выявленные при инвентаризации, делятся на три группы:

- 1) долги, срок погашения которых истёк более 90 дней до даты инвентаризации;
- 2) долги, срок погашения которых истёк от 45 до 90 дней до даты инвентаризации;
- 3) долги, срок погашения которых истёк менее чем за 45 дней до даты инвентаризации.

В резерв включается вся сумма долгов первой группы; 50% долгов второй группы; долги третьей группы не включаются в резерв. Сформированный таким образом резерв не должен превышать 10% выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг).

Пример. В 2012 г. ООО «Сигма» создаёт резерв по сомнительным долгам. Выручка за I квартал 2012 г. составила 31 000 000 р. : 10% от выручки – 3 100 000 р. ($3\,100\,000\text{ р.} \times 10\%$).

Организация 31 марта 2012 г. провела инвентаризацию дебиторской задолженности и выявила сомнительные долги на сумму 1 5000 000 р., в том числе:

- организация 1 должна была погасить 850 000 р. до 25 мая 2012 г. (более 90 дней до конца I квартала 2012 г.);
- организация 2 должна была погасить 500 000 р. до 5 февраля 2012 г. (55 дней до конца I квартала 2012 г.);
- организация 3 должна была погасить 910 000 р. до 20 марта 2012 г. (12 дней до конца I квартала 2012 г.).

Организация имеет право включить в резерв всю задолженность по организации 1 и 50% задолженности по организации 2.

Сумма резерва будет равна 110 000 р. ($850\,000\text{ р.} + 500\,000\text{ р.} : 2$). Эта величина не превышает установленный предел: $1\,100\,000\text{ р.} < < 3\,100\,000\text{ р.}$ Таким образом, организация может отнести всю сумму резерва на внереализационные расходы.

Резерв по сомнительным долгам организация может использовать лишь на покрытие убытков от безнадёжных долгов. Безнадёжным долгом считается задолженность, по которой истёк срок исковой давности или которую невозможно взыскать с должника. Остаток неиспользованного резерва включается в состав внереализационных доходов.

Кассовый метод определения доходов и расходов. Организации (за исключением банков) имеют право определять доходы и расходы кассовым методом или методом начисления. Организация, применяющая кассовый метод, признаёт свои доходы в тот момент, когда деньги поступили на расчётный счёт или в кассу, а расходы для целей налогообложения учитываются только после их оплаты.

Кассовым методом могут воспользоваться организации, если их средняя выручка от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не превысила 1 млн р. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Пример. В 2012 г. ООО «Агрострой» получило выручку равную 3 750 000 р., в том числе:

700 000 р. – в I квартале;

850 000 р. – во II квартале;

1 700 000 р. – в III квартале;

500 000 р. – в IV квартале.

Средняя выручка за квартал составляет 937 500 р. $[(700\,000\text{ р.} + 850\,000\text{ р.} + 1\,700\,000\text{ р.} + 500\,000\text{ р.}) : 4]$. $937\,500\text{ р.} < 1\,000\,000\text{ р.}$, следовательно, в 2013 г. ООО «Агрострой» может применять кассовый метод определения доходов и расходов.

Использование кассового метода – право организации, а не её обязанность.

Порядок определения доходов. Согласно п. 2 ст. 273 НК РФ для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, датой получения дохода считается день погашения дебиторской задолженности. Долг может быть погашён деньгами, имуществом или любым другим способом.

Пример. ООО «Прометей» определяет доходы и расходы кассовым методом. ООО «Прометей» 1 июля 2012 г. продало ООО «Рассвет» оборудование за 340 000 р., в том числе НДС – 51 864 р.

ООО «Рассвет» оплатило оборудование 1 июля 2012 г. в размере 100 000 р. и 10 июля 2012 г. – в размере 240 000 р. Следовательно, ООО «Прометей» отразит в налоговом учёте 10 июля 2012 г. доход от реализации оборудования в сумме 288 136 р. (340 000 р. – 51 864 р.).

Порядок определения расходов. Применяя кассовый метод, организация может уменьшить полученные доходы на величину только оплаченных расходов. Оплатой товара (работ, услуг, имущественных прав) признаётся прекращение встречного обязательства не только деньгами, но и иным имуществом (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Затраты на сырьё и материалы относятся к расходам по мере того, как они оплачены и списаны в производство.

Пример. ЗАО «Арон» для целей налогообложения использует кассовый метод. ЗАО «Арон» в сентябре 2012 г. получило материалы на сумму 265 000 р., в том числе НДС – 40 500 р., и в этом же месяце их оплатило. В производство были отпущены материалы на сумму

210 000 р. (без НДС). Следовательно, в сентябре 2012 г. ЗАО «Арон» для целей налогообложения могло учесть материальные расходы, равные 210 000 р.

Порядок определения доходов и расходов методом начисления. Большинство организаций, рассчитывая налог на прибыль, определяют доходы и расходы методом начисления.

Доходы от реализации. При использовании метода начисления доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав (п. 1 ст. 127 НК РФ).

Пример. ОАО «Мир детства» занимается пошивом детской обуви. По договору купли-продажи 17 марта 2012 г. покупателю была отгружена продукция на сумму 66 000 р., в том числе НДС по ставке 10% – 6000 р. ОАО «Мир детства» определяет доходы и расходы для исчисления налога на прибыль методом начисления. В связи с этим в налоговом учёте доход от данной операции был признан таковым в размере 60 000 р. (66 000 р. – 6000 р.) сразу же после того, как товар был отгружен – 17 марта 2012 г.

Порядок определения расходов. Расходы, определяемые методом начисления, признаются таковыми в том отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и(или) иной формы оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Затраты на сырьё и материалы, которые используются для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), признаются расходами в день передачи таких активов в производство.

Пример. ООО «Радуга» определяет доходы и расходы методом начисления. В феврале 2012 г. для производства сувениров было отпущено 1500 кг глиняной массы по цене 135 р. за 1 кг. В феврале сдано на склад готовой продукции 15 000 сувениров. Технологическим процессом обусловлено, что расход на одну единицу продукции составляет 0,083 кг. Таким образом, затраты на производство сувениров, учитываемые в целях налогообложения, в феврале 2012 г. составили 178 075 р. ($135 \text{ р.} \times 15\,000 \text{ ед.} \times 0,083 \text{ кг/ед.}$).

3.4.6. Налоговая база

Налоговая база по налогу на прибыль организаций представляет собой денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой в виде разницы между доходами и принимаемыми к вычету расходами. Поскольку доходы и расходы налогоплательщика при налогообложении должны учитываться в денежной форме, все

доходы, полученные в натуральной форме, должны быть оценены в стоимостном выражении.

При определении налоговой базы подлежащая налогообложению прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Если в налоговом периоде налогоплательщиком получен убыток, налоговая база данного налогового или отчётного периода признаётся равной нулю.

Вместе с тем налогоплательщику предоставлено право уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму полученного им в предыдущем (или предыдущих) налоговом периоде убытка. Такой перенос может быть осуществлён в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом налогоплательщику предоставлено право перенести на текущий налоговый период всю сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Пример 1. Организация за последние годы имело следующие финансовые результаты своей деятельности:

- 2009 г. – прибыль 24,7 млн. р.;
- 2010 г. – убыток 5,4 млн. р.;
- 2011 г. – убыток 13,3 млн. р.

Таким образом, объединение имеет право всю величину полученного в 2010–2011 гг. убытка в сумме 18,7 млн. р. (5,4 + 13,3) списать на уменьшение налоговой базы в 2012 г. или же уменьшать её в течение последующих 10 лет.

Пример 2. Определим налоговую базу по организации за налоговый период исходя из следующих показателей его деятельности:

- доходы от реализации продукции, включая НДС – 928,4 млн. р.;
- полученная от покупателей сумма НДС – 117,3 млн. р.;
- расходы, уменьшающие доходы от реализации, – 800,1 млн. р., в том числе расходы, произведённые сверх установленных норм и нормативов, – 3,8 млн. р.;
- внереализационные доходы – 27,3 млн. р.;
- внереализационные расходы – 20,5 млн. р.

При этом объединение приняло решение списать всю сумму полученного в прошлые налоговые периоды убытка.

Налоговая база по объединению составит:

$$928,5 - 117,3 - (800,1 - 3,8) + (27,3 - 20,5) - 24,1 = 21,7 \text{ млн. р.}$$

В практике работы налоговых органов и налогоплательщиков нередки случаи, когда определить сумму причитающегося к уплате в бюджет налога невозможно из-за отсутствия бухгалтерского учёта или запущенности ведения учёта объектов налогообложения у налогопла-

тельщика. В этом случае согласно Ч. 1 НК РФ налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджет, расчётным путём на основании имеющейся информации по данному налогоплательщику, а также на основе данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Формирование налоговой базы организации-налогоплательщика в существенной степени зависит от применяемой им **учётной политики**. Налоговое законодательство предусматривает для налогоплательщика возможность использования двух методов учёта поступающей выручки и произведённых затрат при исчислении налога на прибыль.

Налоговым законодательством РФ установлены определённые **особенности** формирования доходов и расходов и, соответственно, налоговой базы по отдельным видам предпринимательской деятельности.

В первую очередь следовало бы остановиться на особенностях определения налоговой базы банков. **В доходы банков** кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, дополнительно включаются доходы от банковской деятельности. К ним относятся, например, поступления в виде процентов от размещения денежных средств, от предоставления кредитов и займов. В доходы банков включаются также средства в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов, осуществление расчётов по их поручению, оформление и обслуживание платёжных карт и других специальных средств, предназначенных для совершения банковских операций.

Доходы от проведения операций с иностранной валютой, от операций с валютными ценностями, купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней и ряд других включаются в сумму доходов, формирующих налоговую базу банков.

Соответствующие особенности имеются и при определении расходов банков. Кроме расходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, банки несут дополнительные расходы, обусловленные особенностями осуществления банковской деятельности, в частности, уплаченные банком проценты по вкладам и другим привлечённым денежным средствам, по собственным долговым обязательствам.

Особой статьёй расходов банков являются суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию, и в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Включаются в расходы банков также затраты от проведения операций с иностранной валютой, убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней.

Определение доходов и расходов и, соответственно, налоговой базы **страховых организаций** также имеет свои особенности, вызванные спецификой страховой деятельности. Кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, к доходам этих организаций

относится ряд дополнительных доходов от осуществления страховой деятельности, в том числе страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования; вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера, а также некоторые другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

Кроме получения дополнительных доходов страховые организации несут соответствующие дополнительные расходы, вызванные спецификой страховой деятельности, которые также учитываются при формировании их налоговой базы. Прежде всего, к ним относятся суммы отчислений в страховые резервы, формируемые в установленном порядке. Речь идёт об отчислениях в резерв гарантий и резерв текущих компенсационных выплат.

При формировании налоговой базы страховых организаций должны также учитываться страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования, предусмотренные условиями договора страхования.

Негосударственные пенсионные фонды имеют соответствующие особенности определения доходов и расходов и формирования налоговой базы. Их доходы сверх доходов, обычных для всех российских налогоплательщиков, дополнительно включают доходы, полученные от размещения пенсионных резервов, и доходы, полученные от уставной деятельности фондов. К указанным доходам относятся, в частности, доходы от размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других разрешённых законодательством вложений.

Так же как и доходы, расходы негосударственных пенсионных фондов, кроме обычных для всех налогоплательщиков, включают расходы, связанные с получением дохода от размещения пенсионных резервов, и расходы, связанные с обеспечением уставной деятельности этих фондов.

К расходам, связанным с обеспечением уставной деятельности фондов, относятся вознаграждения за оказание услуг по заключению договоров пенсионного обеспечения и договоров обязательного пенсионного страхования, оплата услуг по изготовлению пенсионных свидетельств, бланков строгой отчётности, квитанций и других подобных документов и другие расходы, непосредственно связанные с деятельностью по негосударственному пенсионному обеспечению.

3.4.7. Налоговые льготы

С принятием гл. 25 части второй НК РФ по НПО были отменены все ранее действовавшие налоговые льготы. Вместе с тем установлен особый порядок уплаты налога на прибыль в части прибыли, получен-

ной от реализации инвестиционного проекта в особой экономической зоне. Согласно принятой поправке в НК РФ, налог с указанной прибыли в течение шести календарных лет взимается по ставке 0%. В период с семи до 12 лет календарный год налог на прибыль, полученную в результате реализации инвестиционного проекта, уплачивается указанными организациями в размере 50% общеустановленной ставки. Этот порядок фактически означает введение для отдельных категорий налогоплательщиков налоговой льготы.

3.4.8. Ставки налога

Основная ставка налога на прибыль начиная с 2009 г. установлена в размере **20%**. При этом налоговым законодательством предусмотрено разделение этой ставки на две составляющие её ставки. Одна часть налога, исчисленного по налоговой ставке в размере 2,0%, зачисляется в федеральный бюджет. Другая часть налога, рассчитанного по ставке 18,0%, – в бюджеты субъектов РФ.

Введение в действие гл. 25 НК РФ (с 2002. г.) существенно ограничило права законодательных органов власти субъектов РФ и местного самоуправления в области регулирования ставки налога. В частности, органы власти субъектов РФ имеют право понижать для отдельных категорий налогоплательщиков установленную ставку в размере 18,0%, но только до уровня 14,0%. До этого они могли снижать ставку налога в части сумм, зачисляемых в их бюджеты, до 0%.

Иностранные организации, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог с доходов от источников в Российской Федерации по следующим ставкам:

10% – по доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду транспортных средств или контейнеров, в связи с осуществлением международных перевозок;

15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций и по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами;

20% – с любых других доходов.

Особый порядок применения налоговых ставок установлен по доходам, полученным в виде дивидендов. Они облагаются по следующим ставкам налога на прибыль организаций:

в размере 0% – по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов. При этом должно быть соблюдено одно неперемutable условие.

Оно состоит в том, что получающая дивиденды организация в течение не менее года должна непрерывно владеть на праве собственно-

сти не менее чем пятидесятипроцентным вкладом или долей в уставном (складочном) капитале выплачивающей дивиденды организации;

в размере 9% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, на которых не распространяется право на применение налоговой ставки в размере 0%;

в размере 15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам облагаются в основном по ставке 15%.

Ставка в размере 0% применяется при налогообложении прибыли, полученной Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)». Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, не связанной с выполнением указанных функций, облагается налогом по ставке в размере 20%.

Налоги, исчисленные по всем указанным ставкам, кроме исчисленных по ставке 18%, зачисляются в федеральный бюджет.

Согласно изменениям, внесённым в ст. 284 НК РФ, с 1 января 2013 г. нулевую ставку налога на прибыль вправе применять на постоянной основе сельскохозяйственные товаропроизводители и рыбохозяйственные организации, которые отвечают критериям, предусмотренным п. 2 и пп. 1 п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ соответственно, и деятельность которых не облагается ЕСХН (п. 3 ст. 1 Закона № 161-ФЗ). Указанная льгота установлена для деятельности, связанной с реализацией произведённой (переработанной) сельхозпродукции.

Напомним, что в соответствии со ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» нулевую ставку налога на прибыль такие налогоплательщики могли применять до конца 2012 г. Впоследствии планировалось применение ставки в размере 18%. Однако с 1 января 2013 г. данная норма утрачивает силу (п. 1 – 5, 7, 9 ст. 2, п. 1 ст. 3 Закона № 161-ФЗ).

3.4.9. Порядок исчисления и сроки уплаты налога

По налогу на прибыль организаций установлены следующие **порядок исчисления и сроки уплаты налога** и авансовых платежей.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год, а отчётными периодами являются первый квар-

тал, полугодие и девять месяцев календарного года. Все налогоплательщики, за исключением иностранных организаций, не имеющих в Российской Федерации постоянного представительства, рассчитывают сумму налога по итогам налогового периода самостоятельно.

В течение календарного года налогоплательщик исчисляет и уплачивает в бюджеты авансовые платежи.

Налог определяется налогоплательщиком самостоятельно как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода по формуле

$$\text{Налог пр (н)} = Qб \times Ст / 100,$$

где Qб – налоговая база налогового периода; Ст – налоговая ставка; Налог пр (н) – налог на прибыль, начисленный.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчётного периода по формуле

$$\text{Налог пр (ав)} = Qб \times Ст / 100,$$

где Qб – налоговая база отчётного периода; Ст – налоговая ставка; Налог пр (ав) – сумма авансового платежа по налогу на прибыль.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется по формуле

$$\text{Налог пр (б)} = \text{Налог пр (н)} - \text{Налог пр (ав)},$$

где Налог пр (б) – сумма налога, подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода; Налог пр (ав) – суммы авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансовых платежей налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам отчётного периода, определяется по формуле

$$\text{Налог пр (б)} = \text{Налог пр (ав)} - \text{Налог пр (упл)},$$

где Налог пр (упл) – сумма авансовых платежей налога, внесённая в бюджет по итогам предшествующего отчётного периода.

Законодательством предусмотрены три способа уплаты авансовых платежей (табл. 3.17).

НК РФ установлены следующие сроки авансовых платежей.

Авансовые платежи по итогам отчётного периода должны быть уплачены налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т.е. не позднее чем через 28 дней со дня окончания соответствующего отчётного периода. При этом **ежемесячные авансовые платежи** уплачиваются налогоплательщиком не позднее 28-го числа каждого месяца данного отчётного периода.

3.17. Способы уплаты авансовых платежей

Ежемесячные платежи внутри квартала	Ежемесячные платежи от фактически полученной прибыли	Ежеквартальные платежи
I квартал – ежемесячно в сумме, равной сумме ежемесячного авансового платежа последнего квартала предыдущего налогового периода. II квартал – ежемесячно в сумме, равной 1/3 авансового платежа за I квартал текущего года. III квартал – ежемесячно в сумме, равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа за полугодие и I квартал текущего года IV квартал – ежемесячно в сумме, равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа за девять месяцев и полугодие текущего года. Если сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не производятся	Сумма авансовых платежей производится исходя из ставки и фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом. Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет определяется с учётом ранее начисленных сумм. Переход на данный способ уплаты возможен при уведомлении налогового органа не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду	Квартальные авансовые платежи по итогам отчётного периода. Применяют организации, у которых за предыдущие четыре квартала доход от реализации не превышал в среднем 3 млн. р. за каждый квартал

Налогоплательщики, которые исчисляют **ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли**, должны уплатить их не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчётным.

По итогам отчётного периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение этого периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчётного периода, которые в свою очередь засчитываются в счёт уплаты налога по итогам года. По истечении налогового периода подлежащий уплате налог должен быть уплачен налогоплательщиком не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т.е. до 28 марта следующего года.

Пример. Рассчитаем суммы авансовых платежей по организации в первом полугодии 2012 г. по каждому из трёх возможных порядков исходя из следующих показателей.

За четвёртый квартал 2011 г. организация получила налогооблагаемую прибыль в сумме 186 тыс. р., в том числе в декабре 64 тыс. р. В первом полугодии 2012 г. организация имела следующие показатели по налогооблагаемой прибыли.

Первый квартал – всего 220 тыс. р., в том числе по месяцам: январь – 73 тыс. р.; февраль – 66 тыс. р.; март – 81 тыс. р.

Второй квартал – всего 212 тыс. р.

Всего за первое полугодие 2012 г. налогооблагаемая прибыль составила 432 тыс. р.

Рассмотрим уплату авансовых платежей **по первому порядку**.

Авансовый платёж за четвёртый квартал 2011 г. при ставке налога 20% составил 37,2 тыс. р.

В течение января – марта 2012 г. организация должна **каждый месяц** (28 января, 28 февраля и 28 марта) вносить авансовые платежи в сумме 12,4 тыс. р. ($37,2 : 3$), т.е. треть от суммы авансового платежа четвёртого квартала 2011 г.

Авансовый платёж за первый квартал, исходя из полученной налогооблагаемой прибыли в 220 тыс. р., составит 44 тыс. р. ($220 \times 20\% : 100$). Следовательно, ежемесячные авансовые платежи составят во втором квартале 14,7 тыс. р. ($44 : 3$). Эти суммы организация должна внести 28 апреля, 28 мая и 28 июня 2012 г. Кроме того, по сроку платежа 28 апреля организация должна доплатить разницу между суммой причитающегося авансового платежа за первый квартал (44 тыс. р.) и уплаченными в первом квартале месячными авансовыми платежами в сумме 37,2 тыс. р. ($12,4 \times 3$). Сумма доплаты составляет 6,8 тыс. р. ($44 - 37,2$).

Рассмотрим уплату авансовых платежей **по второму порядку**.

По сроку 28 января организация должна внести авансовый платёж исходя из полученной в декабре облагаемой прибыли (64 тыс. р.) в сумме 12,8 тыс. р. ($64 \text{ тыс. р.} \times 20\% : 100$).

По сроку 28 февраля платёж составит 14,6 тыс. р. ($73 \text{ тыс. р.} \times 20\% : 100$).

По сроку 28 марта платёж составит $(73 \text{ тыс. р.} + 66 \text{ тыс. р.}) \times 20\% : 100 - 14,6 \text{ тыс. р.} = 13,2 \text{ тыс. р.}$

По сроку 28 апреля платёж составит $(73 \text{ тыс. р.} + 66 \text{ тыс. р.} + 81 \text{ тыс. р.}) \times 20\% : 100 - (14,6 \text{ тыс. р.} + 13,2 \text{ тыс. р.}) = 16,2 \text{ тыс. р.}$

Рассмотрим уплату авансовых платежей по **третьему порядку**. Налоговая база за четвёртый квартал 2011 г. составила 186 тыс. р. Следовательно, по сроку 28 января 2012 г. организация должна внести авансовый платёж сумме $37,2 \text{ тыс. р.} (186 \text{ тыс. р.} \times 20\% : 100)$.

Налоговая база за первый квартал 2012 г. составила 220 тыс. р. Следовательно, по сроку 28 апреля 2012 г. организация должна внести авансовый платёж в сумме $44 \text{ тыс. р.} (220 \text{ тыс. р.} \times 20\% : 100)$.

Налоговая база за первое полугодие 2012 г. составила 432 тыс. р. Сумма налога составляет $86,4 \text{ тыс. р.} (432 \text{ тыс. р.} \times 20\% : 100)$. Следовательно, по сроку 28 июля 2012 г. организация должна внести авансовый платёж в сумме $42,4 \text{ тыс. р.} (86,4 \text{ тыс. р.} - 44 \text{ тыс. р.})$.

Иностранные организации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации и получающие доходы от источников в Российской Федерации, самостоятельно не определяют суммы налога и не перечисляют их в бюджет. Эти обязанности возложены на организации, выплачивающие указанный доход данному налогоплательщику и являющиеся по российскому налоговому законодательству налоговыми агентами.

Организации – налоговые агенты, выплачивающие доход иностранной организации, обязаны перечислить удержанную сумму налога в течение трёх дней после дня выплаты или перечисления ей денежных средств. Налог, удержанный при выплате дохода в виде дивидендов или процентов по ценным бумагам, должен быть перечислен в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Все налогоплательщики вне зависимости от наличия у них обязанности по уплате налога или авансовых платежей по нему обязаны по истечении каждого отчётного и налогового периода представлять в налоговые органы соответствующие **налоговые декларации**. Налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчёты по истечении каждого отчётного или налогового периода, в котором производились выплаты налогоплательщику.

Налоговые декларации по итогам отчётного периода представляются по упрощённой форме. Налогоплательщики и налоговые агенты представляют налоговые декларации или налоговые расчёты не позднее чем через 28 дней со дня окончания соответствующего отчётного периода.

Налоговые декларации или налоговые расчёты **по итогам налогового периода** представляются налогоплательщиками и налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим календарным годом.

3.4.10. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией

Особое место в российском налоговом законодательстве отведено специфике налогообложения иностранных организаций, получающих доходы от источников в Российской Федерации. Указанные доходы, облагаемые налогом на прибыль, имеют достаточно широкий перечень.

Сюда в первую очередь включаются дивиденды, выплачиваемые иностранной организации как акционеру или участнику российских организаций, а также доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций.

Облагаются налогом процентные доходы от долговых обязательств, в том числе доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Налоги со всех указанных выше доходов должны быть удержаны у источника их выплаты.

Объектом обложения выступают также доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, а также доходы от международных перевозок. Полученные иностранными организациями штрафы и пени за нарушение российскими организациями договорных обязательств также подлежат налогообложению как доходы, полученные от источника в Российской Федерации.

При определении налоговой базы по доходам от реализации акций и находящегося на территории РФ недвижимого имущества из суммы таких доходов могут вычитаться произведённые иностранной организацией документально подтверждённые расходы.

В том же порядке, что и все российские налогоплательщики, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог.

Налоговая декларация по итогам налогового или отчётного периода, а также годовой отчёт о деятельности в Российской Федерации представляются указанными организациями в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации в общеустановленном порядке.

3.4.11. Налоговый учёт. Принципы его организации

Налоговый учёт – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов сгруппированных в соответствии с НК РФ (ст. 313).

Иными словами, **налоговый учёт** – это система обобщения и формирования информации, которая необходима для того, чтобы исчислить налог на прибыль.

Правила, установленные гл. 25 НК РФ, таковы, что сделать это на основе одних лишь данных бухгалтерского учёта невозможно. И главная задача налогового учёта – сформировать полную и достоверную информацию для целей налогообложения о каждой хозяйственной операции.

Глава 25 НК РФ не содержит жестких стандартов и правил ведения налогового учёта. Она предоставляет организации свободу выбора и предполагает, что организация самостоятельно решит, как вести налоговый учёт.

Аналитические регистры налогового учёта. Согласно ст. 314 НК РФ аналитические регистры налогового учёта – это формы, в которых систематизируется и обобщается информация, необходимая для расчёта налога на прибыль.

Эти регистры заполняются по данным первичных документов. Глава 25 НК РФ не предъявляет специальных требований к первичным документам налогового учёта.

Методы ведения налогового учёта. Существует две методики организации налогового учёта. Первая заключается в том, что организация корректирует для целей налогообложения данные бухгалтерского учёта. Вторая методика – это автономная система налогового учёта, никак не связанная с бухгалтерским учётом.

Корректировка данных бухгалтерского учёта для целей налогообложения. Организациям, которые решат рассчитывать налогооблагаемую прибыль, используя данные бухгалтерского учёта, нужно чётко определить, по каким хозяйственным операциям правила бухгалтерского учёта и правила учёта для целей налогообложения совпадают, а по каким операциям различаются. Когда правила совпадают, операции, отражённые на счетах бухгалтерского учёта, будут без изменения участвовать в расчёте налога на прибыль. Чтобы таких операций было как можно больше, нужно постараться сблизить бухгалтерскую и налоговую учётную политику, иными словами, установить одинаковые способы амортизации основных средств и нематериальных активов, списания материально-производственных запасов в производство, определения производственной себестоимости продукции, оценки незавершённого производства и готовой продукции и т.д. Тогда многие операции, отражённые в бухгалтерском учёте, будут без изменения участвовать в расчёте налога на прибыль.

Пример 1. ООО «Эверест» 19 октября 2012 г. приобрело и ввело в эксплуатацию станок. Поставщику станка было уплачено 230 000 р., в том числе НДС – 35 085 р. Станок относится к четвёртой амортизационной группе, и его можно использовать от пяти лет и одного месяца до семи лет. ООО «Эверест» и в бухгалтерском учёте, и для целей налогообложения начисляет амортизацию по всем основным средствам линейным методом, ООО «Эверест» установило одинаковый срок полезного использования станка – шесть лет.

Норма амортизации деревообрабатывающего станка равна 1,389% ($1 : 72 \text{ мес} \times 100\%$).

Ежемесячно по деревообрабатывающему станку начисляется амортизация 2707 р. ($194\,915 \text{ р.} \times 1,389\% : 100\%$).

Такая же сумма амортизации будет учитываться при налогообложении прибыли. ООО «Эверест» может не отражать сумму амортизации в отдельном налоговом регистре, а использовать для целей налогообложения кредитовые обороты по синтетическому счёту 02 «Амортизация основных средств».

Разумеется, правила бухгалтерского учёта не всегда удаётся «сопоставить» с налоговым законодательством. В этом случае обороты по бухгалтерским счетам придётся корректировать для целей налогообложения. Для этого организации придётся самостоятельно разработать специальный расчёт и утвердить его приказом об учётной политике для целей налогообложения.

Пример 2. ООО «Рассвет» 1 сентября 2012 г. заключило с банком кредитный договор и получило сумму 1 950 000 р. на срок три месяца. Проценты выплачиваются банку ежемесячно не позднее 15-го числа следующего месяца. Проценты за кредит составляют 11% годовых. Сумма процентов, которые ежемесячно нужно уплачивать банку, равна 17 875 р. ($1\,950\,000 \text{ р.} \times 11\% : 100\% : 12 \text{ мес}$). Согласно приказу об учётной политике для целей налогообложения ООО «Рассвет» рассчитывает нормативную величину процентов по кредиту исходя из ставки рефинансирования Банка России и определяет доходы и расходы методом начисления.

ООО «Рассвет» должно отразить в налоговом учёте проценты по кредиту в составе внереализационных расходов. А величина процентов, которую можно учесть при налогообложении прибыли, не должна превышать учётную ставку Банка России, увеличенную в 1,1 раза. Ставка рефинансирования Банка России – 8,25% годовых.

Итак, сумма процентов по кредиту, которую ООО «Рассвет» вправе учесть при налогообложении прибыли за сентябрь 2012 г., равна 14 747 р. ($1\,950\,000 \text{ р.} \times 8,25\% : 100\% \times 1,1 : 12 \text{ мес}$). Значит, для целей налогообложения операционные расходы ООО «Рассвет» состав-

вили 14 747 р., поэтому для налогообложения прибыли фактические расходы (17 875 р.) нужно было уменьшить на 3128 р., (17 875 р. – – 14 747 р.).

3.4.12. Контрольные вопросы

1. Кто уплачивает налог на прибыль?
2. Как классифицируются доходы, получаемые организациями?
3. Что является объектом налогообложения?
4. Какие расходы не включаются в состав затрат для целей налогообложения?
5. Каковы методы начисления амортизации? Раскройте их сущность.
6. Какие расходы учитываются в целях налогообложения в пределах норм?
7. Каков состав внереализационных расходов, учитываемых для целей налогообложения?
8. Что такое резервы и в каких случаях у организации есть право их создавать?
9. Какие существуют методы определения доходов и расходов для расчёта налога на прибыль?
10. Каков порядок переноса убытков на будущее?
11. Каковы отчётные (налоговые) периоды по налогу на прибыль?
12. Каков порядок исчисления и уплаты налога на прибыль?

Тема 3.5. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

3.5.1. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов	182
3.5.2. Плательщики сборов и объекты обложения	183
3.5.3. Ставки сборов	185
3.5.4. Порядок исчисления и сроки уплаты сборов	189
3.5.5. Контрольные вопросы	191

3.5.1. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов заменили плату за пользование объектами животного мира и аукционную систему продажи квот на вылов объек-

тов водных биологических ресурсов в целях промышленного рыболовства.

Эти сборы введены с 1 января 2004 г. гл. 25.1 НК РФ, относятся к федеральным налогам и сборам и обязательны для уплаты на всей территории РФ.

Введение этого сбора преследовало две цели:

- 1) повысить бюджетообразующее значение налогов, связанных с использованием природных ресурсов;
- 2) добиться оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной функциями налогов.

До принятия главы 25.1 НК РФ вопросы взимания платы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами регулировались не налоговым законодательством, а Федеральными законами от 24 апреля 1995 г. № 52-ФЗ «О животном мире», от 17 декабря 1998 г. № 191-ФЗ «Об исключительной экономической зоне Российской Федерации» и от 30 ноября 1995 г. №187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации».

Введением данной главы указанные платежи приведены в полное соответствие с первой частью НК РФ, поскольку определены все необходимые элементы налога.

Главой 25.1 НК РФ фактически установлены два сбора:

- 1) за пользование объектами животного мира, который взимается за охоту на диких животных и птиц;
- 2) за пользование водными биологическими ресурсами, который взимается за вылов рыбы, млекопитающих и других обитателей водного пространства.

Объединяет сборы то, что уплачиваются они при изъятии животных и водных обитателей из среды их обитания на основании соответствующих разрешений.

3.5.2. Плательщики сборов и объекты обложения

Плательщиками сборов могут быть признаны:

- организации;
- физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели.

Юридические и физические лица признаются плательщиками данных сборов, если они получили в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира на территории РФ или лицензии (разрешения) на пользование объектами 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.

Объектами обложения признаются:

- объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным п. 1 ст. 333.3 настоящего Кодекса, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным п. 4 и 5 ст. 333.3 настоящего Кодекса, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях настоящей главы не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основной существования. Такое право распространяется только на количество (объём) объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты на вылов (добычу) объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Объектами обложения признаются объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным п. 1 ст. 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объектами обложения признаются объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 333.2 НК РФ).

Для подтверждения льготы (п. 2 ст. 333.2 НК РФ), суть которой заключается в полном выведении из-под обложения сборов отдельных видов объектов животного мира, нужен специальный перечень коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, которые используют объекты животного мира для удовлетворения личных нужд, утверждённый Правительством Российской Федерации.

Перечень народов и районов, на которые распространяется указанная льгота, приведён в Постановлениях Правительства Российской Федерации от 24 марта 2000 г. № 255 «О едином перечне коренных малочисленных народов Российской Федерации» и от 11 января 1993 г. № 22 «О перечне районов проживания малочисленных народов Севера». Данная льгота распространяется также и на лица, не относящиеся к коренным малочисленным жителям, но постоянно проживающие в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство является основой их существования.

Данное право распространяется после введения гл. 25.1 п. 2 ст. 333.2 НК РФ только на количество (объём) объектов животного мира, добываемых для удовлетворения личных нужд, лимит которых устанавливается органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации в согласовании с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти. Значит для того, чтобы пользоваться бесплатно объектами животного мира представителям народов, указанных в п. 2 ст. 333.2 НК РФ, необходимо иметь два документа, подтверждающих это право:

- документ, утверждённый Правительством Российской Федерации;
- документ, утверждённый региональным органом исполнительной власти соответствующего субъекта Российской Федерации, который должен быть согласован с Минсельхозом Российской Федерации.

3.5.3. Ставки сборов

В НК РФ установлены три шкалы ставок сбора для каждой группы объектов налогообложения. Для каждого вида объектов животного мира существует своя ставка сбора, определённая в абсолютных единицах – рублях за единицу облагаемой базы. Ставки не зависят от места обитания конкретного вида животных и применяются на всей территории РФ. Ставки сборов установлены ст. 333.3 НК РФ. Пример приведён в табл. 3.18.

3.18. Ставки сборов по отдельным объектам животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора за одно животное, р.
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козёл, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, росомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный Улан кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

Конкретные ставки сбора установлены и за каждый вид биологических ресурсов. В связи с многообразием видов добываемых водных биологических ресурсов количество таких ставок приближается к сотне. При этом они дифференцированы по пяти водным бассейнам. В качестве примера в табл. 3.19 приведены ставки сборов по отдельным видам водных биологических ресурсов.

3.19. Ставки сборов по отдельным объектам водных биологических ресурсов

Наименование объекта водных биологических ресурсов	Ставка сбора, за 1 т, р.
<i>Дальневосточный бассейн</i>	
Треска	3000
Палтус	3500
Камбала	200
Навага	200
Краб камчатский	100 000
Сайра	200
<i>Северный бассейн</i>	
Треска	5000
Сельдь	400
Камбала	300
Палтус	7000
Краб камчатский	100 000
<i>Балтийский бассейн</i>	
Салака	20
Шпрот	20
Треска	3000
Камбала	400
<i>Каспийский бассейн</i>	
Килька каспийская	20
Сельдь	20
Судак	1000
Осетровые	5500
<i>Азово-Черноморский бассейн</i>	
Судак	1000
Кефаль	1000
Лещ	150
Шпрот	20
Осетровые	5500
<i>Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озёра)</i>	
Осетровые	5500
Сёмга, чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, балтийский лосось	5000
Байкальский белый хариус, угорь, чир, муксун	2100
Судак	1000

3.20. Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов – морское млекопитающее

Наименование объекта водных биологических ресурсов – морского млекопитающего	Ставка сбора в рублях (за одно млекопитающее)
Касатка и другие млекопитающие (за исключение белухи)	30 000
Белуха	3 000
Тихоокеанский морж	1 500
Морской котик	800
Серый тюлень	600
Гренландский тюлень, морской заяц, хохляк (за исключением гренландского тюленя в возрасте до одного года (белек, хохлуша, серка))	350
Гренландский тюлень в возрасте до одного года (белек, хохлуша, серка)	140
Крылатка, Ларга	200
Кольчатая нерпа, каспийский тюлень, байкальский тюлень, тюлень обыкновенный	150

В таблице 3.20 приведены ставки сбора за морских млекопитающих. Предусмотрены две льготные ставки: 0% и 50% общеустановленной ставки.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сборов за пользование объектами животного мира определены в размере 50% указанных выше ставок.

Ставки сборов за объекты животного мира определены в размере 0%, если пользование такими объектами осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения;
- устранения угрозы для жизни человека;
- предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных;
- регулирования видового состава объектов животного мира или объектов водных биологических ресурсов;
- предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания;

- воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

- изучения запасов и промышленной экспертизы.

Ставки сборов за каждый объект водных биологических ресурсов, в том числе морских млекопитающих, устанавливаются в размере 0%, если пользование такими объектами осуществляется:

- при рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;

- при рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Ставки сборов за объекты водных биологических ресурсов, включая морских млекопитающих, для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включённых в перечень, утверждаемый Правительством РФ, устанавливаются в размере 15% указанных ставок сбора.

Градо- и поселкообразующими организациями для целей использования пониженной ставки сборов являются организации при соблюдении критериев, определённых НК РФ.

Для хозяйствующих субъектов, реализующих и(или) перерабатывающих доставленные на территорию РФ добытые водные биологические ресурсы, ставка сбора составляет **10% стандартного размера ставок.**

3.5.4. Порядок исчисления и сроки уплаты сборов

Сумма сбора определяется в отношении каждого объекта животного мира или каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение количества этих объектов и ставки сборов, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Суммы сбора за пользование объектами животного мира уплачиваются плательщиками при получении лицензии (разрешения) на пользование этими объектами, а суммы сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачиваются в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса – 10% исчисленной суммы сбора, и она уплачивается при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Пример. ООО «Рыболов» получило разрешение на ведение рыбного промысла на три месяца на два вида биоресурсов в Каспийском

бассейне: воблу (350 т) и судака (550 т). Ставка сбора по вобле – 200 р. за 1 т, по судаку – 1000 р. за 1 т. Таким образом, сумма сбора за право вылова воблы составила 70 000 р. (200 р. × 350 т). По судаку – 550 000 р. (1000 р. × 550 т). Общая сумма сбора равна 620 000 р. (70 000 р. + 550 000 р.).

В этом случае организация уплачивает разовый сбор. При получении разрешения – в размере 10% исчисленной суммы сбора – 62 000 р. (620 000 р. × 10% : 100%), в том числе по вобле – 7000 р., по судаку – 55 000 р.

Оставшаяся сумма сбора будет уплачиваться равными долям в течение всего срока действия разрешения ежемесячно не позднее 20-го числа.

Таким образом, ежемесячно будут уплачиваться следующие суммы сбора:

- по вобле – 21 000 р. [(70 000 р. – 7000 р.) : 3];
- по судаку – 165 000 р. [(550 000 р. – 55 000 р.) : 3].

Уплата сборов производится в следующем порядке.

За добычу объектов **животного мира** плательщики уплачивают сбор по месту нахождения органа, выдавшего разрешение (лицензию).

За добычу объектов **водных биологических ресурсов** уплата сбора производится в несколько ином порядке. Плательщики – физические лица, за исключением индивидуальных предпринимателей, уплачивают сбор по местонахождению органа, выдавшего разрешение. Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели платят сбор по месту своего учёта.

Органы, выдающие разрешение на добычу объектов животного мира или за пользование объектами водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы следующие сведения:

- о выданных разрешениях;
- сумме сбора, подлежащей уплате по каждому разрешению;
- сроках уплаты сбора по утверждённой форме.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу объектов животного мира, обязаны не позднее 10 дней с даты получения разрешения представить в налоговые органы сведения о полученных разрешениях, подлежащих уплате суммах сбора, суммах фактически уплаченных сборов. По истечении срока действия разрешения им предоставлено право обратиться в налоговый орган за зачётом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям.

Зачёт или возврат сумм сбора по нереализованным разрешениям осуществляется в общем порядке, установленном по всем налогам и сборам, при условии представления необходимых документов.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу объектов водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 10 дней с даты получения разрешения представить в налоговые органы сведения о полученных разрешениях, а также суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

3.5.5. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком сбора за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов?
2. Что является объектом обложения сбором?
3. Какие виды пользования объектами животного мира или объектами водных биологических ресурсов не облагаются сбором?
4. В каких случаях ставки сбора устанавливаются в размере 0%?
5. Каковы порядок и сроки уплаты сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов?

Тема 3.6. ВОДНЫЙ НАЛОГ

3.6.1. Водный налог и необходимость его введения	191
3.6.2. Налогоплательщики и объекты налогообложения	192
3.6.3. Налоговая база	192
3.6.4. Налоговые ставки	193
3.6.5. Порядок исчисления и уплаты водного налога	196
3.6.6. Контрольные вопросы	197

3.6.1. Водный налог и необходимость его введения

Водный налог введен в Российской Федерации в 1999 г. в соответствии с Федеральным законом от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» с целью не только пополнения доходов бюджета, но и решения следующих важнейших задач. С 1 января 2005 г. регулируется гл. 25.2 НК РФ.

1. Рациональное и эффективное использование водного пространства и водных ресурсов страны, повышение ответственности за сохранение водных объектов и поддержание экологического равновесия.

2. Обеспечение восстановления и охраны водных объектов.

В связи с этим данный налог имеет строго целевое значение – не менее половины собираемых сумм налога федеральные и региональные органы власти обязаны направлять на финансирование данных мероприятий. Водный налог заменил действовавшую на протяжении нескольких десятков лет плату за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. Введение данного налога взамен платы за воду позволило существенно расширить круг плательщиков.

3.6.2. Налогоплательщики и объекты налогообложения

Налогоплательщиками водного налога согласно НК РФ являются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование.

Объектом налогообложения признаётся:

- 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.

Одновременно с этим НК РФ установлен достаточно широкий перечень видов пользования водными объектами, которые *не являются объектами* налогообложения:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и природные лечебные ресурсы;
- забор воды для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- забор воды для орошения земель сельскохозяйственного назначения, полива садоводческих и других земельных участков, для водопоя и обслуживания скота и птицы;
- забор воды и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов и ряд других видов пользования;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования.

3.6.3. Налоговая база

Налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта, признанного объектом налогообложения. В том числе, когда в отношении одного водного объекта установлены разные налоговые ставки, налоговая база должна определяться применительно к каждой налоговой ставке.

Для каждого вида водопользования установлен особый порядок определения налоговой базы.

При заборе воды налоговая база определяется как объём воды, забранной из водного объекта за налоговый период. Существуют разные способы определения объёма воды в целях налогообложения. Наиболее точные данные о размере водопотребления дают водоизмерительные приборы. Другой способ предусматривает проведение расчётов с учётом времени работы и производительности технических средств. Если невозможно использовать эти два способа, применяются нормы водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях) налоговая база исчисляется как площадь предоставленного водного пространства.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база представляет собой количество произведённой за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объёма древесины, сплавляемой за налоговый период (в тысячах кубических метров), и расстояния сплава (в километрах), делённого на 100.

Налоговым периодом признаётся квартал.

3.6.4. Налоговые ставки

Для учёта потенциала водных ресурсов и интенсивности водопользования в разных регионах налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озёр, морей и экономическим районам (табл. 3.21 – 3.26).

3.21. Ставки налога при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ³ воды, забранной:	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озёра	306	378

Продолжение табл. 3.21

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ³ воды, забранной:	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озёра	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озёра	264	336

3.22. Ставки налога при заборе воды из территориального моря РФ внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования

Море	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ³ морской воды
Балтийское	8,28
Баренцево	6,36
Азовское	14,88

Полный перечень ставок налога при заборе воды указан в пп. 1 п. 1 ст. 333.12 НК РФ.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в **5-кратном размере**. Если у налогоплательщика нет утверждённых квартальных лимитов водопользования, то этот показатель определяется расчётным путём как 1/4 утверждённого годового лимита.

**3.23. Ставки налога при использовании акватории объектов,
за исключением лесосплава в плотах и кошелях**

Экономический район	Налоговая ставка (тыс. р. в год) за 1 км ² используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Чернозёмный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44

**3.24. Ставки для исчисления налога при использовании акватории
территориального моря РФ и внутренних морских вод**

Море	Налоговая ставка (тыс. р. в год) за 1 км ² используемой акватории
Балтийское	33,84
Азовское	44,88

*Полный перечень ставок налога при использовании акватории
указан в пп. 2 п. 1 ст. 333.12 НК РФ.*

**3.25. Ставки для исчисления налога при использовании
водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики**

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт/ч электроэнергии
Нева	8,76
Дон	9,72
Енисей	13,70

*Полный перечень ставок налога при использовании водных объ-
ектов без забора воды для целей гидроэнергетики указан в пп. 3 п. 1
ст. 333.12 НК РФ.*

3.26. Ставки для исчисления налога при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ² сплаваемой в плотях и кошелях древесины на каждые 100 км сплава
Нева	1656,0
Печора	1554,0
Амур	1476,0

Полный перечень ставок налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики указан в пп. 4 п. 1 ст. 333.12 НК РФ.

При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения предусмотрен льготный порядок налогообложения, который выражается в применении пониженной налоговой ставки – **112 р. за 1000 м³ воды**, забранной из водного объекта.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для рыбоводства устанавливается в размере **100 р. за 1000 м³ воды**, забранной из водного объекта.

Водопользователями, осуществляющими учёт воды, забранной из водного объекта, на основании показателей водоизмерительных приборов, ставка водного налога применяется с коэффициентом $K_{\text{п}} = 0,95$.

3.6.5. Порядок исчисления и уплаты водного налога

Как и по большинству действующих в налоговой системе РФ налогов, налогоплательщик должен самостоятельно исчислить **сумму водного налога**. Она определяется по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Согласно налоговому законодательству налоговым периодом по водному налогу установлен квартал.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, уплачивается **в срок** не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Таким образом, водный налог должен уплачиваться налогоплательщиком четыре раза в году, не позднее 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января следующего года. В эти же сроки налогоплательщик обязан подавать в налоговый орган **налоговую декларацию**.

Пример. Организация-налогоплательщик ООО «Континент» производит забор воды из реки Лена. Этой организации установлены

квартальные лимиты забора воды в объёме 15 тыс. м³. Объём фактически забранной воды из реки определяется по показаниям водоизмерительных приборов.

Согласно показаниям приборов в первом квартале было забрано 12 тыс. м³ воды, во втором квартале – 19,3 тыс. м³. Ставка водного налога составляет 252 р. за 1 тыс. м³ забранной воды. На основе этих данных определим суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет по данной организации.

За первый квартал забор воды был произведён в пределах установленного лимита. Следовательно, сумма налога за первый квартал, подлежащая уплате в бюджет не позднее 20 апреля, составляет 3024 р. (12×252).

Во втором квартале имело место превышение установленного лимита воды на 4,3 тыс. м³ ($19,3 - 15$). Вначале определим сумму налога за воду, забранную в пределах лимита. Она составит 3780 р. (15×252). Сумма налога за воду, забранную сверх установленного лимита, составит 5418 р. ($4,3 \times 252 \times 5$). Таким образом, сумма налога за второй квартал, подлежащая уплате в бюджет не позднее 20 июля, составляет 8442 р. ($5418 + 3024$).

3.6.6. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком водного налога?
2. Что является объектом обложения водным налогом?
3. Какие виды водопользования не являются объектами обложения водным налогом?
4. Предусмотрены ли применения налоговых ставок с понижающими коэффициентами?
5. Каков порядок расчёта и уплаты сумм налога?

Тема 3.7. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ (НДПИ)

3.7.1. Суть налога на добычу полезных ископаемых	197
3.7.2. Плательщики НДПИ и объект обложения	198
3.7.3. Налоговая база	201
3.7.4. Ставки налога на добычу полезных ископаемых	202
3.7.5. Порядок исчисления и уплаты налога	209
3.7.6. Контрольные вопросы	210

3.7.1. Суть налога на добычу полезных ископаемых

Для стран с высокой долей сырьевого сектора важно построение эффективной системы налогообложения природных ресурсов. Суть налогообложения ресурсов заключается в перераспределении ренты или сверхприбыли для эффективного использования природных ресурсов с помощью бюджетно-налогового механизма. **Налог на добычу полезных ископаемых** был введен в действие в РФ с принятием гл. 26 НК РФ. До 1 января 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых не было, вместо него организации, которые осваивали и разрабатывали месторождения, делали отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и уплачивали определенные суммы за добычу полезных ископаемых. А нефте- и газодобывающие организации платили акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат.

3.7.2. Плательщики НДПИ и объект обложения

Плательщиками НДПИ являются организации и индивидуальные предприниматели – пользователи недр. Плательщик данного налога обязан встать на налоговый учет по месту нахождения используемого им участка недр. Это отличает его от плательщиков других налогов, которые стоят на учете в налоговых органах по месту своего нахождения.

Плательщики налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) перечислены на рис. 3.10.

Предоставление недр в пользование оформляется специальной лицензией. Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в качестве плательщиков НДПИ в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участков.

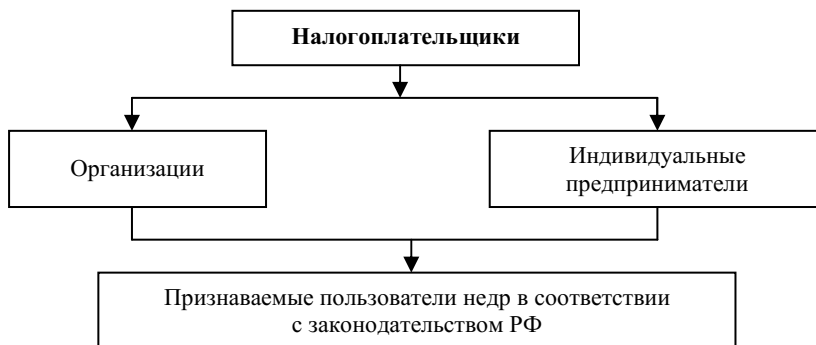


Рис. 3.10. Плательщики НДПИ

Объектом обложения налогом являются полезные ископаемые (табл. 3.27), добытые из недр как территории РФ, так и за её пределами (на территориях, находящихся под юрисдикцией). Полезные ископаемые, извлечённые из отходов или потерь добывающего производства, становятся объектом обложения в том случае, когда такое извлечение подлежит лицензированию.

3.27. Объекты обложения налогом на добычу полезных ископаемых

Объектами налогообложения признаются	Объектами налогообложения не признаются
Полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ	Общераспространённые полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления
Полезные ископаемые, извлечённые из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах	Добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы
Полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование	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. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством РФ

Объектами налогообложения признаются	Объектами налогообложения не признаются
	Полезные ископаемые, извлечённые из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке
	Дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений

Учитывая специфику объекта обложения налогом, следует определить, что включает понятие «полезное ископаемое». Полезным ископаемым в целях налогообложения считается продукция, содержащаяся в фактически добытом из недр или из отходов и потерь минеральном сырье, породе, жидкости и другой смеси, по своему качеству соответствующая российскому стандарту качества.

Налоговым кодексом РФ установлен закрытый перечень видов добытых полезных ископаемых, облагаемых налогом. В их состав включаются: уголь, горючие сланцы, торф, углеводородное сырьё (нефть, природный газ), товарные руды чёрных, цветных, редких металлов, а также многокомпонентные комплексные руды и компоненты из них.

Облагаемым налогом полезным ископаемым является также горнохимическое неметаллическое сырьё, в том числе калийные, магниевые и каменные соли, сера, асбест, йод, бром и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений.

К добытым полезным ископаемым относится и неметаллическое сырьё, используемое в строительной индустрии, в том числе гипс, ангидрид, мел, доломит, известняк, песок строительный, галька, гравий и др. В указанный перечень включены продукты камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, бирюза, агат, яшма и др.), а также природные алмазы и иные драгоценные камни (изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь).

3.7.3. Налоговая база

Налоговую базу налогоплательщик определяет самостоятельно в отношении каждого вида добытого полезного ископаемого. Налоговая база определяется как *стоимость добытых полезных ископаемых*, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Налоговая база при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как *количество добытых полезных ископаемых* в натуральном выражении.

Определение количества добытого полезного ископаемого. Необходимое для расчёта налоговой базы количество добытого полезного ископаемого налогоплательщик определяет самостоятельно. Количество добытого полезного ископаемого определяют методами, представленными на рис. 3.11.

Прямой метод предусматривает применение измерительных средств и устройств.

Косвенный метод применяется в том случае, когда определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом по каким-либо причинам невозможно. Косвенный метод основан на расчётах с использованием данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье. Важно, в каком виде недропользователь продаёт ископаемые. Если он реализует сырьё в том виде, в каком добыл, то за количество полезного ископаемого принимается количество добытой руды. Однако организация может переработать сырьё и извлечь из него полезные компоненты. Тогда налогом облагается извлечённое количество компонентов.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых. Налогоплательщик самостоятельно проводит оценку стоимости добытых полезных ископаемых. Существует три способа этой оценки перечисленные на рис. 3.12.

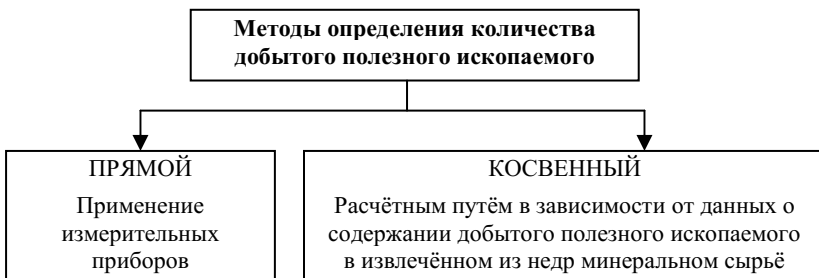


Рис. 3.11. Методы определения количества добытого полезного ископаемого

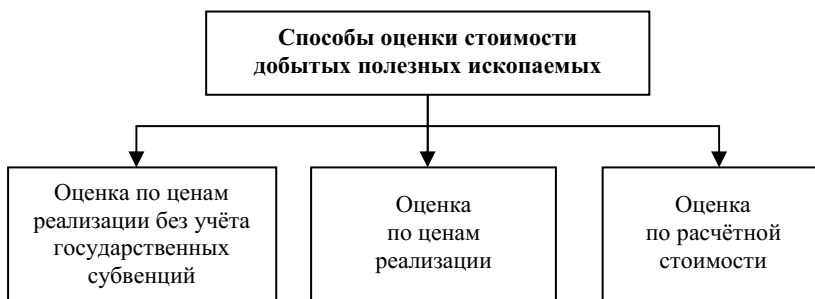


Рис. 3.12. Способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых

Оценка по ценам реализации без учёта государственных субвенций. Согласно этому способу предполагается, что оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого проводится в зависимости от выручки, определяемой с учётом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии – в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, но без учёта субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчётной стоимостью.

Оценка по ценам реализации. Этот способ применяется при условии, что отсутствуют государственные субвенции к ценам реализации добываемых полезных ископаемых.

Оценка по расчётной стоимости. При невозможности провести оценку стоимости добытых полезных ископаемых первым и вторым способами используется третий способ. Он применяется, когда у налогоплательщика отсутствует факт реализации добытого полезного ископаемого. Налоговую базу определяют исходя из расчётной стоимости добытого полезного ископаемого, которая равна совокупности расходов на добычу полезных ископаемых соответствующего вида в течение налогового периода.

3.7.4. Ставки налога на добычу полезных ископаемых

Налоговым периодом признаётся календарный месяц. Ставки НДПИ дифференцированы по видам полезных ископаемых. При добыче некоторых полезных ископаемых применяется нулевая ставка, в частности:

- для полезных ископаемых в части нормативных потерь;
- для попутного газа;
- для минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях без непосредственной реализации;

- для подземных вод, используемых в сельскохозяйственных целях.

Полный перечень видов полезных ископаемых, облагаемых по ставке 0%, приведён в ст. 342 НК РФ.

Для создания стимулов к освоению новых месторождений с января 2007 г. введена налоговая ставка в размере 0% при добыче нефти на отдельных месторождениях, расположенных в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области и Красноярского края. С 1 января 2009 г. ставка налога в размере 0% распространена также и на разработку месторождений, расположенных севернее Северного полярного круга, в Азовском и Каспийском морях, на территории Ненецкого автономного округа полуострова Ямал.

Были установлены в 2011 г. нулевые ставки НДС в отношении следующих полезных ископаемых:

- газ горючий природный, используемый при разработке месторождения углеводородов с применением технологии сайклинг-процесса;

- газ горючий природный, использованный для производства сжиженного природного газа, добытого на участках недр, расположенных полностью или частично на территории полуострова Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, а также газового конденсата, добытого совместно с указанным газом, до достижения определённого накопленного объёма добычи при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает определённого количества лет, начиная с 1-го числа месяца, в котором начата добыча газа горючего природного, используемого исключительно для производства сжиженного природного газа и добываемого совместно с ним газового конденсата;

- нефть, добытая на участках недр, расположенных севернее 65 градуса северной широты в границах Ямало-Ненецкого АО, и на участках недр, расположенных полностью или частично в Чёрном и Охотском морях, до достижения определённого объёма добычи нефти при соблюдении определённых сроков разработки этих участков недр.

Порядок уменьшения суммы НДС, исчисленной при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, на сумму налогового вычета при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Татарстан или в границах Республики Башкортостан, для снижения негативного влияния изменения размера ставок вывозной таможенной пошлины на нефть и нефтепродукты.

Ставки налога по видам добытых полезных ископаемых

Процентные налоговые ставки по налогу на добычу полезных ископаемых

Ставка налога применяется при добыче:

Ставка 3,8% – калийных солей;

Ставка 4,0% – торфа; угля каменного, угля бурого, антрацита и горючих сланцев; апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд;

Ставка 4,8% – кондиционных руд чёрных металлов;

Ставка 5,5% – сырья радиоактивных металлов; горно-химического неметаллического сырья; неметаллического сырья; соли природной и чистого хлористого натрия; подземных промышленных и термальных вод; нефелинов, бокситов;

Ставка 6,0% – горнорудного неметаллического сырья; битуминозных пород; концентратов и других полупродуктов, содержащих золото; иных полезных ископаемых, не включённых в другие группировки;

Ставка 6,5% – концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (кроме золота); драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами комплексной руды (кроме золота); кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;

Ставка 7,5% – минеральных вод и лечебных грязей;

Ставка 8,0% – кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); редких металлов; многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов руды, кроме драгоценных металлов; природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней.

Фиксированные налоговые ставки по налогу на добычу полезных ископаемых

Ставка налога применяется при добыче:

446 р. (с 1 января по 31 декабря 2012 г.);

470 р. (начиная с 1 января 2013 г.) – за 1 т добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной.

При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр ($K_{в}$), и на коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр ($K_{з}$)

$$446K_{ц}K_{в}K_{з};$$

556 р. (с 1 января по 31 декабря 2012 г.);

590 р. (с 1 января 2013 по 31 декабря г.);

647 р. (с 1 января 2014 г.) – за 1 т добытого газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья;

509 р. (с 1 января по 31 декабря 2012 г.);

582 р. (с 1 января по 31 декабря 2013 г.);

622 р. (начиная с 1 января 2014 г.) – за 1000 кубических метров газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

При этом налогообложение производится по ставке, установленной настоящим подпунктом, умноженной на коэффициент 0,493 (с 1 января по 31 декабря 2012 г.), 0,455 (с 1 января по 31 декабря 2013 г.), 0,447 (начиная с 1 января 2014 г.), при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья следующими категориями налогоплательщиков:

- налогоплательщиками, не являющимися в течение всего налогового периода собственниками объектов Единой системы газоснабжения;

- налогоплательщиками, не являющимися в течение всего налогового периода организациями, в которых непосредственно и (или) косвенно участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения, и суммарная доля такого участия составляет более 50%.

47 р. – за 1 т добытого антрацита.

При этом ставка умножается на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый по каждому виду угля, ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее;

57 р. – за 1 т добытого угля коксующегося.

При этом ставка умножается на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый по каждому виду угля, ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее;

11 р. – за 1 т добытого угля бурого.

При этом ставка умножается на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый по каждому виду угля, ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее;

24 р. – за 1 т добытого угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого.

При этом ставка умножается на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый по каждому виду угля, ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно путём умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах США за баррель (Π), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю и деления на 261:

$$K_{ц} = (\Pi - 15) (P/261).$$

Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретного участка недр ($K_{в}$).

– В случае если степень выработанности запасов конкретного участка недр больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент $K_{в}$ рассчитывается по формуле

$$K_{в} = 3,8 - 3,5 (N/V),$$

где N – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых за календарный год, предшествующий налоговому периоду, в котором происходит применение коэффициента $K_{в}$; V – начальные извлекаемые запасы нефти, утверждённые в установленном порядке с учётом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

– В случае если степень выработанности запасов конкретного участка недр превышает 1, коэффициент $K_{в}$ принимается равным 0,3.

– В иных случаях коэффициент $K_{в}$ принимается равным 1.

Коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (K_3) (пункт введён ФЗ от 21.07.2011 № 258-ФЗ).

Величина начальных извлекаемых запасов нефти V_3 по конкретному участку недр	Степень выработанности запасов $C_{вз}$ конкретного участка недр	Коэффициент K_3
$V_3 < 5$ млн. т	$C_{вз} \leq 0,05$	$K_3 = 0,125V_3 + 0,375$
$V_3 \geq 5$ млн. т	$C_{вз} > 0,05$	$K_3 = 1$

Примечание: V_3 – начальные извлекаемые запасы нефти в млн. т с точностью до 3-го знака после запятой, утверждённые в установленном порядке с учётом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче).

Степень выработанности запасов конкретного участка недр $C_{вз}$, лицензия на право пользования которым предоставлена до 1 января 2012 г., определяется по состоянию на 1 января 2012 г. на основании данных государственного баланса запасов полезных ископаемых, утверждённого в 2011 г., как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр N на начальные извлекаемые запасы нефти V_3 конкретного участка недр: $C_{вз} = N / V_3$.

В случае если N превышает V_3 , использованные при расчете K_3 к сумме превышения, применяется K_3 , равный 1.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр $C_{вз}$, лицензия на право пользования которым предоставлена начиная с 1 января 2012 г., определяется по состоянию на 1 января года, в котором предоставлена лицензия на право пользования недрами, на основании данных государственного баланса запасов полезных ископаемых, утверждённого в году, предшествующем году получения лицензии на право пользования недрами, как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр N на начальные извлекаемые запасы нефти V_3 конкретного участка недр:

$$C_{вз} = N / V_3.$$

В случае если запасы нефти поставлены на государственный баланс запасов полезных ископаемых в году, предшествующем году налогового периода, или в году налогового периода, сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр N и начальные извлекаемые запасы нефти V_3 для применения коэффициента K_3 определяются налогоплательщиком самостоятельно на основании заключения государственной экспертизы запасов нефти, утверждённого федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в установленном порядке ведение государственного баланса запасов полезных ископаемых, и после утверждения государственного баланса запасов полезных ископаемых уточняются в порядке, установленном п. 5 ст. 342 НК РФ.

В случае если сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр N превышает начальные извлекаемые запасы нефти V_3 , использованные при расчёте коэффициента K_3 по формуле, приведённой в п. 5 ст. 342 НК РФ, к сумме превышения применяется коэффициент K_3 , равный 1.

Порядок определения коэффициента K_3 по формуле, приведённой в п. 5 ст. 342 НК РФ, не применяется в отношении нефти, облагаемой

по ставке 0 р., установленной п. 1 ст. 342 НК РФ. При этом коэффициент K_3 принимается равным 1.

Налогоплательщики, осуществившие за счёт собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, **с коэффициентом 0,7.**

Пример. Рассчитаем коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), исходя из следующих показателей за налоговый период:

- средний уровень цен нефти сорта «Юралс» $Ц = 107,3438$;
- среднее значение курса доллара США к рублю, устанавливаемого Банком России $P = 30,1232$;
- $K_{ц} = (107,3438 - 15) \cdot 30,1232 / 261 = 10,6578$.

Пример. Рассчитаем коэффициент выработанности запасов (K_v) по трём различным участкам недр.

Участок 1.

Начальные извлекаемые запасы нефти – 830 тыс. т.

Сумма накопленной добычи нефти, включая потери при добыче, – 721 тыс. т.

Степень выработанности запасов C_v ($721 : 830 = 0,8689$).

Показатель C_v меньше единицы, но больше 0,8.

Рассчитаем K_v ($3,8 - 3,5 \cdot 0,8689 = 0,7588$).

Участок 2.

Начальные извлекаемые запасы нефти – 410 тыс. т.

Сумма накопленной добычи нефти, включая потери при добыче, – 520 тыс. т.

Степень выработанности запасов C_v ($520 : 410 = 1,2683$).

Показатель C_v больше единицы. Таким образом, в данном случае K_v должен быть принят в размере 0,3.

Участок 3.

Начальные извлекаемые запасы нефти – 590 тыс. т.

Сумма накопленной добычи нефти, включая потери при добыче, – 301 тыс. т.

Степень выработанности запасов C_v ($301 : 590 = 0,5101$).

Показатель C_v меньше 0,8. Таким образом, в данном случае K_v принимается в размере единицы.

Пример. Рассчитаем ставку налога по каждому из трёх участков недр.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть, исходя из условия приведённого выше примера, $K_{\text{ц}} = 10,6578$, K_3 примем за единицу, так как $V_3 \geq 5$ млн., $C_{\text{вз}} > 0,05$.

Ставка НДС с учётом рассчитанного коэффициента, рассчитанного по трем различным участкам, характеризующего степень выработанности запасов ($K_{\text{в}}$), составит:

- по участку 1 – $446 \text{ р.} \cdot 10,6578 \cdot 0,7588 \cdot 1 = 3606,86 \text{ р.};$
- по участку 2 – $446 \text{ р.} \cdot 10,6578 \cdot 0,3 \cdot 1 = 1426,01 \text{ р.};$
- по участку 3 – $446 \text{ р.} \cdot 10,6578 \cdot 1 \cdot 1 = 4753,38 \text{ р.}$

Сумма налога на добычу нефти рассчитывается как произведение соответствующей налоговой ставки, определённой с учётом указанных коэффициентов, и величины налоговой базы. Порядок и сроки уплаты налога по нефти такие же, как и по всем остальным полезным ископаемым.

3.7.5. Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговым законодательством установлен следующий порядок исчисления и уплаты налога. Сумма НДС исчисляется налогоплательщиком самостоятельно и определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода отдельно по каждому виду добытых полезных ископаемых.

Пример. ОАО «Русь» занимается добычей горючих сланцев. В отчётном периоде ею было добыто 200 т, а реализовано покупателям 250 т сланцев. Из общего объёма реализации: 130 т было продано по 510 р. (без НДС) за тонну, а 120 т – по 550 р. (без НДС) за тонну.

Ставка налога при добыче горючих сланцев установлена в размере 4%.

В первую очередь необходимо установить стоимость 1 т добытых горючих сланцев. Она определяется исходя из стоимости *реализованных* горючих сланцев. Выручка от реализации за отчётный период составляет 132 300 р. ($130 \times 5100 + 120 \times 550$). Исходя из этого стоимость 1 т добытого полезного ископаемого составляет 529,2 р. ($132\,300 : 250$).

Следовательно, стоимость добытого за отчётный период горючего сланца, т.е. налоговая база, составляет 105 840 р. ($529,2 \times 200$).

Таким образом, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет за отчётный период, составляет 4233,6 р. ($105\,840 \times 4\% : 100$).

Уплачивается налог не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, каковым является месяц.

По истечении налогового периода налогоплательщик обязан представить **налоговую декларацию**. Она представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

3.7.6. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком НДС?
2. Что является объектом налогообложения?
3. В каких случаях полезные ископаемые не являются объектом налогообложения?
4. Какими методами определяется количество добытого полезного ископаемого?
5. Какие существуют способы оценки добытых полезных ископаемых? Охарактеризуйте каждый из них.
6. Каков порядок расчёта и уплаты налога?

4. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ И ПОШЛИНЫ

Тема 4.1. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

4.1.1. Внебюджетные социальные фонды: сущность и назначение	211
4.1.2. Плательщики страховых взносов	215
4.1.3. Объект обложения	217
4.1.4. Не подлежат обложению страховыми взносами	217
4.1.5. Расчётный и отчётные периоды	221
4.1.6. Страховая база	221
4.1.7. Льготы отдельным плательщикам страховых взносов	222
4.1.8. Ставки страховых взносов для разных категорий работодателей, применяемых в 2013 году	222
4.1.9. Страховые взносы для индивидуального предпринимателя в 2013 году	230
4.1.10. Страховые взносы, взимаемые с доходов иностранцев	231
4.1.11. Отчётность в фонды	232
4.1.12. Персонифицированный учёт	233
4.1.13. Проверки выездные (камеральные)	233
4.1.14. Ответственность за неподачу расчётов	234
4.1.15. Расчёт больничных листов в 2013 году	235
4.1.16. Источник выплаты пособия по временной нетрудоспособности	237
4.1.17. Влияние страхового стажа на сумму больничного	237
4.1.18. Средний заработок для расчёта пособий	238
4.1.19. Алгоритм расчёта пособия исходя из среднего заработка	238
4.1.20. Расчёт декретных и пособий по уходу за ребёнком до 1,5 лет	240
4.1.21. Алгоритм расчёта пособия исходя из МРОТ	241
4.1.22. Контрольные вопросы	242

4.1.1. Внебюджетные социальные фонды: сущность и назначение

Внебюджетные фонды – один из методов перераспределения национального дохода государства в пользу определённых социальных групп населения. Государство мобилизует в фонды часть доходов населения для финансирования своих мероприятий. Средства, обобществлённые внебюджетными фондами, используются для процесса воспроизводства. Внебюджетные фонды решают две важные задачи: обеспечение дополнительными средствами приоритетные сферы экономики и расширение социальных услуг населению.

Переход к рынку изменил содержание хозяйственного механизма в стране, организационные структуры отдельных его частей, в том числе модернизировал финансовую систему. Превращение экономики России из административно-командной системы в рыночную привело на практике к децентрализации и ослаблению роли государства, проявлением чего стало реформирование государственной системы финансирования. Один за другим возникли и выделились из бюджетной системы внебюджетные фонды, часть из которых затем опять была консолидирована в бюджеты в виде целевых фондов.

Прежняя хозяйственная система аккумулировала в государственном бюджете практически все финансовые ресурсы государства. Высокая степень концентрации и централизации финансов имела свои преимущества, главные из которых заключались в возможности мобилизации значительных финансовых ресурсов для решения глобальных национальных задач в рамках отдельных территорий, сфер, отраслей или межотраслевых комплексов. Однако недостатком такой централизации финансовых средств было малоэффективное их использование в масштабе всей хозяйственной системы и отдельных объектов финансирования.

На историческом переходе от одной хозяйственной системы к другой Россию поразило множество кризисных явлений, взаимообуславливающих друг друга. Экономический и финансовый кризисы обусловили резкое снижение уровня жизни подавляющего числа населения, безработицу. В этих условиях, с одной стороны, возникает потребность в концентрации ограниченных финансовых ресурсов на государственном уровне с целью обеспечения наиболее насущных социальных и общеэкономических потребностей. С другой стороны, в условиях финансового кризиса, обусловившего дефицит финансовых ресурсов, у центральной власти возникает необходимость ранжировать общественные потребности по степени важности и для удовлетворения наиболее насущных из них, образовать целевые денежные фонды, тем самым оградив эти потребности от значительного недофинансирования.

Постепенно из бюджета выделились внебюджетные фонды, среди которых основное место заняли социальные фонды. Создание внебюджетных фондов необходимо государству для более эффективного использования своих финансовых ресурсов. Специфика внебюджетных социальных фондов – четкое закрепление за ними доходных источников и, как правило, строго целевое использование их средств.

В настоящее время с принятием второй части Налогового кодекса Российской Федерации кардинальным образом изменены основные функции всех страховых внебюджетных фондов.

Цель данной работы – отразить сущность государственных внебюджетных фондов России и определить их место в системе развития Российской Федерации.

Реформирование системы государственных финансов в 90-е годы XX столетия в России связано с появлением системы внебюджетных фондов. Создание их было продиктовано необходимостью безотлагательного решения отдельных жизненно важных для общества задач как социального, так и экономического характера, с целью создания устойчивой системы государственного пенсионного обеспечения, медицинского и социального страхования, развития сети автомобильных дорог и содержания дорожного хозяйства, решения экологических проблем и т.п.

Внебюджетные фонды выступают в качестве стабильного, прогнозируемого на длительный период источника денежных средств, используемого для финансирования конкретных социальных потребностей общегосударственного значения (государственные внебюджетные фонды социального назначения); для финансирования отдельных региональных или ведомственных программ экономического характера, осуществляемых федеральными органами исполнительной власти, а также субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления.

Для внебюджетных фондов характерно чёткое установление доходных источников, позволяющих достаточно точно прогнозировать объёмы средств этих фондов и, что не менее важно, контролировать целевое использование указанных финансовых ресурсов.

Предшественниками внебюджетных фондов являлись специальные фонды, которые появились задолго до возникновения бюджета для решения государством конкретных задач. Они носили, как правило, временный характер; число их росло с увеличением задач, стоящих перед государством.

В современных условиях внебюджетные фонды представляют собой механизм перераспределения национального дохода, а иногда и части совокупного общественного продукта, с целью защиты интересов отдельных социальных групп населения, решения конкретных задач экономического характера.

Увеличение количества внебюджетных фондов и совокупного объёма аккумулируемых ими средств (например, во Франции они сопоставимы с размерами государственного бюджета) является характерной особенностью для экономически развитых стран. Это объясняется прежде всего возрастающей ролью государства в решении социальных, экологических проблем, вопросов выравнивания условий жизни населения в различных регионах.

Исторически внебюджетные фонды создавались двумя путями:

1. Выделение из бюджета определённых, особо значимых расходов и создание специальных фондов для их финансирования.
2. Формирование фондов с собственными источниками доходов.

Внебюджетные фонды всегда имеют строго целевое назначение и управляются автономно из бюджета. Средства внебюджетных фондов находятся в государственной или муниципальной собственности. При превышении доходов над расходами фондов средства этих фондов зачастую используются для покрытия бюджетного дефицита.

Большинство фондов создаются в процессе перераспределения национального дохода с помощью специальных налогов, сборов, займов, а также выделения средств из бюджета. Бюджетные средства переводятся в фонды в виде субсидий, субвенций либо в форме отчислений от налоговых доходов. Внебюджетные фонды могут также привлекать и заёмные средства для решения конкретных задач.

Таким образом, внебюджетные фонды – это специфическая форма перераспределения и использования финансовых ресурсов страны для финансирования конкретных социальных и экономических потребностей общегосударственного либо регионального значения.

Фонды различаются по правовому положению и целям создания.

По правовому положению фонды делятся на государственные и местные. Первые находятся в распоряжении центральных властей, вторые – в распоряжении органов местного самоуправления.

В зависимости от целевой направленности расходования средств внебюджетные фонды подразделяются на: фонды социального назначения, имеющие социальную направленность; и экономические фонды, которые имеют экономическую направленность.

В западных странах накоплен огромный опыт создания внебюджетных фондов. В особенности это относится к экономическим фондам. Они расширяют возможности государственного влияния на развитие хозяйственной и социальной жизни общества. Первые фонды экономического содействия возникли в годы мирового экономического кризиса (1929 – 1933) для оказания финансовой поддержки частному бизнесу. После Второй мировой войны подобные фонды возникли почти во всех развитых странах мира. Например, во Франции с момента окончания войны действует Фонд модернизации, который после объединения с некоторыми другими фондами был преобразован в Фонд экономического и социального развития. В США действует Фонд перестройки и развития экономики.

С начала 1960-х гг. в развитых странах мира большое внимание уделяется созданию научно-технических фондов. Для формирования доходной части этих фондов используются как бюджетные средства, так и средства крупных компаний, взносы университетов и другие источники. Средства этих фондов направляются на финансирование программ в области фундаментальных исследований, строительство научных центров, подготовку кадров и т.п.

В последнее десятилетие в промышленно развитых странах значительно возросли (в 5 – 8 раз) фонды социального назначения, что позволяет государственным властям проводить активную социальную политику. В образовании этих фондов, как правило, используются:

- а) страховые взносы застрахованных лиц;
- б) страховые взносы предпринимателей;
- в) субсидии и беспроцентные ссуды государства.

Внебюджетные фонды как институциональные структуры являются самостоятельными финансовыми, а иногда и финансово-кредитными учреждениями и зачастую, имея целью получение дополнительных доходов, выступают в качестве крупных инвесторов прежде всего на рынке государственных ценных бумаг, и зачастую государство принуждает их к этому. И вследствие этого можно сказать, что внебюджетные фонды являются «кредиторами» государственных бюджетов.

Правовой основой создания внебюджетных фондов в Российской Федерации первоначально являлся Закон РСФСР от 10 октября 1991 г. «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР». На его основе были приняты правовые акты, регулирующие функционирование внебюджетных фондов социального назначения. С введения в действие Бюджетного кодекса этот закон был отменён.

В Российской Федерации к фондам социального назначения относятся:

1. Пенсионный фонд Российской Федерации
2. Фонд социального страхования Российской Федерации
3. Федеральный фонд и территориальные фонды обязательного медицинского страхования

Эти фонды предназначены обеспечить конституционные права граждан Российской Федерации на получение пенсий, социального пособия в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, на охрану здоровья и медицинскую помощь, защиту от безработицы и т.п.

4.1.2. Плательщики страховых взносов

Страховые взносы во внебюджетные фонды регулируются:

Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) опубликован 28.07.2009 в «Российской газете» № 137.

С 1 января 2012 г. вступили в силу изменения, внесённые в Закон ФЗ-212 о страховых взносах Федеральным законом № 379 от 03.12.2011 г.

Изменения коснулись, в первую очередь, ставки страховых взносов, а также льготных категорий работодателей, имеющих право на пониженный тариф страховых взносов.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний сохраняются (согласно Закону № 125-ФЗ от 24.07.1998).

Алгоритм исчисления и уплаты страховых взносов представлен на рис. 4.1.

Плательщиками страховых взносов являются:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, если в федеральном законе о конкретном виде обязательного социального страхования не предусмотрено иное.



Рис. 4.1. Алгоритм исчисления

4.1.3. Объект обложения

Объектом обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 7 Закона № 212-ФЗ признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства и т.д.

Особенностью нового порядка является то, что страховыми взносами облагаются все выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, независимо от того, учитываются ли они в составе расходов при исчислении налога на прибыль у организаций или НДФЛ у работодателей – индивидуальных предпринимателей, как это было предусмотрено п. 3 ст. 236 НК РФ.

4.1.4. Не подлежат обложению страховыми взносами:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных:

а) с возмещением вреда, причинённого увечьем или иным повреждением здоровья;

б) с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

в) с оплатой стоимости и(или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

г) с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях (в ред. Федерального закона от 25.11.2009 № 276-ФЗ);

д) с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

е) с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

ж) с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

з) с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и(или) лицензированию;

и) с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением:

- выплат в денежной форме за работу с тяжёлыми, вредными и(или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов;

- выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством РФ российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, а также выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов:

- а) физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причинённого им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

- б) работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

- в) работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребёнка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения)), но не более 50 000 р. на каждого ребёнка;

- 4) доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

5) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком страховых взносов в порядке, установленном законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими лицензии на оказание медицинских услуг, выданные в соответствии с законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и(или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также суммы пенсионных взносов плательщика страховых взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

6) взносы работодателя, уплаченные плательщиком страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 р. в год в расчёте на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя;

7) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ, трудовыми договорами и(или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными лицами за пределами территории РФ не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелёта по тарифам, рассчитанным от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу РФ, включая стоимость провоза багажа весом до 30 кг;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном конституцией, уставом субъекта РФ, избираемых непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на

иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума РФ, референдума субъекта РФ, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума РФ, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников;

11) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 р. на одного работника за расчётный период;

12) суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;

13) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и(или) строительство жилого помещения;

14) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов РФ и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством РФ;

15) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ.

16) при оплате плательщиками страховых взносов расходов на командировки работников как в пределах, так и за пределами территории РФ не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведённые и документально подтверждённые целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

4.1.5. Расчётный и отчётные периоды

С 1 января 2010 г. расчётным периодом по страховым взносам признаётся календарный год, а отчётными периодами – I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов, отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд.

Ежемесячный обязательный платёж подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется ежемесячный обязательный платёж.

4.1.6. Страховая база

Расчёт взносов производится с доходов каждого сотрудника и потом эти рассчитанные взносы суммируются и уплачиваются сразу за всех работников по установленным реквизитам. Расчёт в течение года ведётся с нарастающим итогом. Указанные выше процентные ставки перестают взиматься, когда облагаемый взносами доход сотрудника за год превышает определённый лимит. В 2011 г. данный лимит составлял 463 000 р., в 2012 г. – 512 000 р., в 2013 г. – 568 000 р.

В таблице 4.1 перечислены плательщики страховых взносов – работодатели.

Страховая база для плательщиков страховых взносов, не являющихся работодателями:

$$Qб = \text{Доходы} - \text{Расходы},$$

где Доходы – сумма доходов, полученных плательщиками страховых взносов за расчётный период как в денежной, так и в натуральной форме

от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности; Расходы – суммы, связанные с извлечением доходов и учитываемые при расчёте НДФЛ как профессиональные вычеты; Qб – страховая база.

4.1. Плательщики страховых взносов – работодатели

Объекты	Доходы
Выплаты и вознаграждения в пользу работников за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу	Сумма выплат и денежного вознаграждения
Выплаты и иные вознаграждения, полученные в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг)	Стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их получения, исчисленная по рыночным ценам с учётом НДС и акцизов
Вознаграждение по авторским и лицензионным договорам	Сумма вознаграждения за минусом расходов, определённых в порядке, установленном для профессиональных налоговых вычетов при расчёте НДФЛ
Материальная выгода , полученная: – от оплаты (полностью или частично) работодателем приобретаемых для работника товаров (работ, услуг), в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения (<i>если данные расходы включены организацией в налоговую базу при исчислении налога на прибыль</i>); – от приобретения работником у работодателя товаров (работ, услуг) на условиях, более выгодных по сравнению с представляемыми в обычных условиях их продавцом, не являющимся взаимосвязанным с покупателями; – в виде суммы страховых взносов по договорам добровольного страхования, если страховые взносы полностью или частично вносились работодателем	Стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг) в части, оплаченной работодателем; суммы страховых взносов, уплаченных работодателем

4.1.7. Льготы отдельным плательщикам страховых взносов

Плательщик страховых взносов	Предоставляемая льгота
Организации любых организационно-правовых форм	Страховые взносы не начисляются на суммы выплат и вознаграждений, начисленные работникам-инвалидам I, II, III групп (включая выплаты по гражданско-правовым договорам), не превышающих 100 тыс. р. на каждого работника в течение налогового периода
Общественные организации инвалидов, их предприятия и учреждения (при соблюдении всех условий ст. 239 НК РФ)	Страховые взносы не начисляются на суммы выплат и вознаграждений, выплачиваемых всем работникам, не превышающих 100 тыс. р. на каждого работника в течение налогового периода

4.1.8. Ставки страховых взносов для разных категорий работодателей, применяемых в 2013 году (приведены в табл. 4.2)

Начиная с 2012 г. тарифы страховых взносов в ПФР будут состоять из двух частей: солидарной и индивидуальной.

Солидарная часть тарифа предназначена для выплат, не связанных с накопительной частью пенсий. К таким выплатам относится фиксированный базовый размер трудовых пенсий, выплаты на погребение пенсионеров, не подлежащих обязательному социальному страхованию и пр.

Индивидуальная часть тарифа предназначена для формирования средств застрахованного лица, которые учитываются на его личном счете. Исходя из этих средств определяется величина расчетного пенсионного капитала, а также размер накопительной части пенсии.

Ставки страховых взносов в размере 20% в Пенсионный фонд предусмотрены на 2012 г. для:

1. Организаций и ИП, применяющих УСН и основным видом экономической деятельности которых являются виды деятельности прямо поименованные в Законе, а страховые взносы в ФОМС РФ и ФСС РФ больше платить не будут.

4.2. Ставки страховых взносов для разных категорий работодателей, применяемых в 2013 году

Категории плательщиков	Пенсионный фонд				ФОМОС	ФСС	Налоговая нагрузка
	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе		Страховая часть			
		Страховая часть	Накопительная часть				
1	2	3	4	5	6	7	
Общий режим	22	16	6	5,1	2,9	30	
Плательщики, применяющие УСН							
Плательщики, переведённые на ЕНВД							
Общий режим (свыше 568 тыс. р.)	10	10	–	–	–	10	
Плательщики, применяющие УСН (свыше 568 тыс. р.)							
Плательщики, переведённые на ЕНВД (свыше 568 тыс. р.)							
Организации, оказывающие инжиниринговые услуги	22	16	6	5,1	2,9	30	
Организации, осуществляющие деятельность в области СМИ (за исключением рекламы и эротики)	21,6	15,6	6	3,5	2,9	28	
Начисления инвалидам и общественным организациям инвалидов	21	15	6	3,7	2,4	27,1	

1	2	3	4	5	6	7
Плательщики, применяющие ЕСХН						
Сельскохозяйственные товаропроизводители						
Организации, заключившие с органами управления ОЭЗ соглашения о ТВД или о туристско-рекреационной деятельности						
Хозяйственные общества, созданные после 13.08.09 г. бюджетными научными учреждениями в соответствии с 127-ФЗ	8	2	6	4	2	14
Организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, БД						
Плательщики, применяющие УСН с основным видом деятельности, указанным в п. 8 ч. 1 ст. 58 № 212-ФЗ						
Аптечные организации и ИП-фармацевты, уплачивающие ЕНВД	20	14	6	–	–	20
НКО, применяющие УСН, осуществляющие деятельность в области социального обслуживания населения, научных разработок, здравоохранения, культуры и искусства, благотворительные организации на УСН						
Организации, получившие статус участника проекта «Сколково»	14	8	6	–	–	14

1	2	3	4	5	6	7
Оплата членам экипажей судов от организаций, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, за исполнение трудовых обязанностей члена экипажа судна	–	–	–	–	–	–
Установлена новая обязанность для фирм, в которых трудятся специалисты, занятые на работах с вредными и опасными условиями. Таким компаниям с 2013 г. придётся перечислять в ПФР дополнительные взносы к уже установленным. Причём исключений из этого правила ни для кого не сделано. Конкретные тарифы дополнительных взносов от того, к какому списку относится сотрудник № 1 (работы под землёй, в горячих цехах) или № 2 (штукатуры, маляры, работники производства, водители автобусов и т.д.)	Для первого списка тариф на 2013 г. 4%, для второго – 2%. Причём начислять допвзносы с полной суммы выплат работнику (т.е. предельная база по взносам тут роли не играет)					
Размер фиксированного страхового взноса в ПФР за 2013 г. равен:	МРОТ $\times$ 2 $\times$ тариф взносов в ПФР $\times$ 12. Примечание: МРОТ с 2013 г. равен 5205 р. Таким образом, в новом году ИП должны будут перечислять в ПФР 32 479 р. ($5205 \times 2 \times 26\% \times 12$). При этом фиксированный размер взноса в ФФОМС будет определяться, как и раньше, исходя из МРОТ, без умножения на два ($5205 \times 12 \times 5,1\%$)					

Окончание табл. 4.2

1	2	3	4	5	6	7
Уточнён порядок уплаты взносов, рассчитанных с выплат иностранным работникам	На выплату в пользу иностранцев и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ, начисляются пенсионные взносы, если с ними заключены бессрочные трудовые договоры, а также контракты продолжительностью не менее 6 месяцев в общей сложности в течение календарного года					
Пункт 1 ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ						
Изменения внесены Федеральным законом от 3.12.2012 № 243 -ФЗ						
Тарифы взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний оставлены на прежнем уровне	Тарифы и порядок уплаты травматических взносов, применяемые в 2012 г., будут использоваться и в 2013 – 2015 гг.					
Федеральный закон от 3.12.2012 № 228- ФЗ	При этом не: размер страхового взноса зависит от того, к какому классу профессионального риска отнесён основной вид деятельности компании. Такой вид деятельности необходимо подтверждать ежегодно в срок не позднее 15 апреля (п. 3 Приказ Минздравсоцразвития РФ от 31.01.2006 № 55)					
Расширен перечень лиц, которые могут применять льготный тариф взносов по травме	В период 2013 – 2015 гг. бизнесмены, у которых трудятся инвалиды I, II или III групп, вправе применять льготный тариф травматических взносов. Его размер – 60% от установленных значений. Кроме того, подобным тариф по-прежнему могут воспользоваться все компании, оплачивающие труд инвалидов					
Федеральный закон от 3.12.2012 №228- ФЗ						

2. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощённую систему налогообложения, основным видом экономической деятельности (классифицируемым в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности) которых являются:

- а) производство пищевых продуктов (код ОКВЭД 15.1 – 15.8);
- б) производство минеральных вод и других безалкогольных напитков (код ОКВЭД 15.98);
- в) текстильное и швейное производство (код ОКВЭД 17.18);
- г) производство кожи, изделий из кожи и производство обуви (код ОКВЭД 19);
- д) обработка древесины и производство изделий из дерева (код ОКВЭД 20);
- е) химическое производство (код ОКВЭД 24);
- ж) производство резиновых и пластмассовых изделий (код ОКВЭД 25);
- з) производство прочих неметаллических минеральных продуктов (код ОКВЭД 26);
- и) производство готовых металлических изделий (код ОКВЭД 28);
- к) производство машин и оборудования (код ОКВЭД 29);
- л) производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования (код ОКВЭД 30 – 33);
- м) производство транспортных средств и оборудования (код ОКВЭД 34, 35);
- н) производство мебели (код ОКВЭД 36.1);
- о) производство спортивных товаров код ОКВЭД (36.4);
- п) производство игр и игрушек (код ОКВЭД 36.5);
- р) научные исследования и разработки (код ОКВЭД 73);
- с) образование (код ОКВЭД 80);
- т) здравоохранение и предоставление социальных услуг (код ОКВЭД 85);
- у) деятельность спортивных объектов (код ОКВЭД 92.61);
- ф) прочая деятельность в области спорта (код ОКВЭД 92.62);
- х) обработка вторичного сырья (код ОКВЭД 37);
- ц) строительство (код ОКВЭД 45);
- ч) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств (код ОКВЭД 50.2);
- ш) удаление сточных вод, отходов и аналогичная деятельность (код ОКВЭД 90);
- щ) вспомогательная и дополнительная транспортная деятельность (код ОКВЭД 63);

- ы) предоставление персональных услуг (код ОКВЭД 93);
- э) производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них (код ОКВЭД 21);
- ю) производство музыкальных инструментов (код ОКВЭД 36.3);
- я) производство различной продукции, не включённой в другие группировки (код ОКВЭД 36.6);
 - я.1) ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования (код ОКВЭД 52.7);
 - я.2) управление недвижимым имуществом (код ОКВЭД 70.32);
 - я.3) деятельность, связанная с производством, прокатом и показом фильмов (код ОКВЭД 92.1);
 - я.4) деятельность библиотек, архивов, учреждений клубного типа (за исключением деятельности клубов) (код ОКВЭД 92.51);
 - я.5) деятельность музеев и охрана исторических мест и зданий (код ОКВЭД 92.52);
 - я.6) деятельность ботанических садов, зоопарков и заповедников (код ОКВЭД 92.53);
 - я.7) деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий (код ОКВЭД 72), за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, указанных в п. 5 и 6 ч. 1 ст. 58 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ.

Федеральным законом от 03.12.2011 г. № 379-ФЗ расширены категории плательщиков, попадающие под малый бизнес, организации на УСН (производство и соц.сфера) (ПНЭД):

- а) изменён пункт ш).

Вид деятельности «вспомогательная и дополнительная транспортная деятельности» (ОКВЭД 63.хх.хх) расширен до «транспорт и связь» (ОКВЭД 60.хх.хх – 64.хх.хх);

- б) добавлены также новые виды деятельности:

- я.8) розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, ортопедическими изделиями (ОКВЭД 52.31 и 52.32);
- я.9) производство гнутых стальных профилей (ОКВЭД 27.33);
- я.10) производство стальной проволоки (ОКВЭД 27.34);

- в) кроме того, под этот пониженный тариф попадают также:

- аптечные организации, уплачивающие ЕНВД, а также ИП, имеющих лицензию на фармацевтическую деятельность и уплачивающих ЕНВД, в отношении выплат по этой деятельности;
- некоммерческие организации, применяющие УСН и осуществляющие деятельность в области социального обслуживания населения;
- благотворительные организации, применяющие УСН.

4.1.9. Страховые взносы для индивидуального предпринимателя в 2013 году

Для плательщиков, уплачивающих страховые взносы исходя из стоимости страхового года, отменена обязанность предоставлять ежегодную отчётность в Пенсионный фонд. То есть ни РСВ-2, ни отчётность по персонифицированному учёту данные плательщики не предоставляют.

Обязанность предоставлять отчётности в ПФР по форме РСВ-2 оставлена только для глав крестьянско-фермерских хозяйств, поскольку они сдают отчётность не только за себя, но и за членов КФХ.

Следует обратить внимание на изменение тарифов по уплате страховых взносов с 1 января 2013 г.:

- на обязательное пенсионное страхование – 26%;
- на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 5,1%.

Все изменения по уменьшению тарифов, принятые для работодателей, к предпринимателям не относятся.

Следовательно с 1 января 2013 г. расчёт стоимости страхового года следует проводить с учётом МРОТ в размере 5205 р.

Таким образом, суммы страховых взносов, подлежащих уплате за 2013 г., составят:

- в ПФР – 32 479,2 р. ($5205 \times 2 \times 26\% \times 12$ мес);
- в ФФОМС – 3185,46 ($5205 \times 5,1\% \times 12$ мес).

При уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование следует учесть, что:

- лица 1966 года рождения и старше уплачивают в ПФР только страховую часть трудовой пенсии 32 479,2 р. (26%);
- лица 1967 года рождения и моложе уплачивают:
- на страховую часть трудовой пенсии – 24 984,0 р. (20%);
- на накопительную часть трудовой пенсии – 7495, 2 р. (6%).

Как уже сказано, все указанные изменения вступили в силу с 1 января 2013 г.

Также отмечаем, что если в течение 2013 г. МРОТ увеличится, то суммы страховых взносов, подлежащих уплате индивидуальным предпринимателем за 2013 г., не изменятся, так как стоимость страхового года определяется на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы.

Кроме того, внесены поправки относительно отчётов перед фондами. Раньше «индивидуалы» заполняли расчёты по взносам «за себя» и сдавали до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. В случае потери статуса ИП, адвоката или нотариуса расчёты

предоставлялись в течение 12 дней с момента такой потери. К тому же ИП, адвокаты и нотариусы не позднее 1 марта предоставляли персонализированные сведения по взносам «за себя».

Теперь ни по окончании календарного года, ни при потере статуса расчёт сдавать не нужно (исключение составляют главы фермерских хозяйств, которые по-прежнему должны предоставлять расчёты). Обязанность предоставлять персонализированные сведения отменена для всех «индивидуалов».

Добавим, что по взносам, которые предприниматели начисляют на зарплату своих работников, ничего не изменилось. Нет нововведений и по взносам в ФСС, которые «индивидуалы» платят в добровольном порядке. Такие платежи по-прежнему рассчитывают сами ИП, адвокаты и нотариусы; они же сдают отчётность.

4.1.10. Страховые взносы, взимаемые с доходов иностранцев

Новшества в отношении иностранцев.

Расширен перечень лиц, подлежащих обязательному пенсионному страхованию. Раньше в список входили россияне, а также лица без гражданства, постоянно или временно проживающие в РФ.

Теперь под пенсионное страхование попадают также иностранные граждане и лица без гражданства, временно пребывающие в России и подписавшие либо бессрочные трудовые договоры, либо трудовые договоры на срок не менее шести месяцев. Исключение составляют высококвалифицированные иностранные специалисты. В случае временного пребывания в РФ они не относятся к застрахованным лицам.

Есть изменения и относительно страховых тарифов. Раньше взносы за постоянно и временно проживающих иностранцев платили по той же ставке, что и за россиян.

Начиная с 2012 г. появилось разделение. Для постоянно проживающих иностранцев ставки остались такими же, как для граждан РФ. Для временно проживающих и временно пребывающих установлены иные тарифы. В отношении таких лиц теперь нужно использовать ставку, предусмотренную для страховой части пенсии. «Накопительные» тарифы к ним не применяются вне зависимости от года рождения.

Что касается взносов на ОМС и взносов на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, то, как и прежде, на зарплату иностранцев такие взносы не начисляются.

Установлена предельная базовая величина выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, с которых уплачиваются страховые взносы. Они выросли с 512 тыс. р. в 2012 г. до 568 тыс. р. в 2013 г.

Также установлен тариф страхового взноса в Пенсионный фонд свыше предельной величины базы для начисления страховых взносов в размере 10%.

Налоговая база исчисляется нарастающим итогом с начала расчётного периода.

4.1.11. Отчётность в фонды

Перечисление страховых взносов плательщиками, производящими выплаты в пользу физических лиц, осуществляется отдельными платёжными поручениями, которые направляются в каждый из трёх фондов: ПФР, ФСС, ФФОМС (ч. 1, 8 ст. 15 Закона № 212-ФЗ). При этом взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством плательщик вправе уменьшить на сумму произведённых им расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по данному виду страхования в соответствии с законодательством РФ.

В течение расчётного (отчётного) периода уплачивается ежемесячный обязательный платёж по итогам каждого календарного месяца не позднее 15-го числа следующего за ним месяца (ч. 3 – 5 ст. 15 Закона № 212-ФЗ).

Плательщики, которые не производят выплаты физическим лицам, уплачивают взносы за расчётный период отдельными платежами в ПФР, ФФОМС и ТФОМС не позднее 31 декабря текущего календарного года (ч. 2 – 4 ст. 16 Закона № 212-ФЗ). Перечисление авансовых платежей такими плательщиками не предусмотрено.

С 2010 г. налоговые органы не контролируют уплату страховых взносов.

Взносы в ФСС будет контролировать сам фонд, а уплату взносов в ФОМС и ПФР будут проверять специалисты ПФР (ст. 3 Закона № 212-ФЗ).

Сроки сдачи расчётов в ФСС останутся без изменений – до 15-го числа первого календарного месяца, следующего за отчётным периодом.

В ПФР отчёт по начисленным и уплаченным взносам в ПФР и в ФОМС будет сдаваться ежеквартально до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчётным периодом (п. 9 ст. 15 Закона № 212-ФЗ). Представление расчётов по итогам календарного года не предусмотрено. Следовательно, отчитываться по страховым взносам плательщик будет четыре раза в год в указанные выше сроки, т.е. до 1 мая, 1 августа, 1 ноября, 1 февраля.

4.1.12. Персонифицированный учёт

С 2011 г. отчётными периодами признаны первый квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год (ст. 1 Федерального закона от 01.04.1996 № 27 – в редакции пп. «б» п. 1 ст. 12 и п. 4 ст. 41 Закона № 213-ФЗ). И отчётность представляется ежеквартально до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчётным периодом (п. 3 ст. 12 Закона № 213-ФЗ, п. 2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

Вместе с индивидуальными персонифицированными сведениями страхователь обязан представлять итоговые сведения о начисленных и уплаченных страховых взносов в целом за всех работающих у него застрахованных лиц. Данное положение вступило в силу с 1 июля 2010 г. (п. 3 ст. 41 Закона № 213-ФЗ).

Начиная с 2011 г. страхователь при представлении сведений на 50 и более работающих у него лиц за предшествующий отчётный период **должен подать документы в электронном виде** и с применением электронной цифровой подписи (п. 2 ст. 8 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). Электронный формат отчёта утверждается ПФР (п. 3 ст. 12 Закона № 213-ФЗ).

4.1.13. Проверки выездные (камеральные)

В законе определены полномочия ПФР и ФСС при выездных и камеральных проверках. Проверки могут быть назначены по решению руководства не чаще чем раз в три года (п. 10 ст. 35 Закона № 212-ФЗ).

ПФР будет проверять не только правильность исчисления взносов и своевременность их уплаты, но и предоставление сведений персонифицированного учёта.

Страхователи обязаны обеспечить в течение шести лет сохранность документов, подтверждающих исчисление и уплату сумм страховых взносов (пп. 6 п. 2 ст. 28 Закона № 212-ФЗ).

Максимальное время длительности выездной проверки – два месяца. Правда, сотрудники фонда вправе приостановить проверку на шесть месяцев, а в исключительном случае – ещё на три. По окончании ревизоры составляют акт, а затем и решение о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении.

Камеральная проверка каждого представленного расчёта будет проходить в течение трёх месяцев. Если сотрудники фонда обнаружат ошибки или несоответствия, потребуют, чтобы плательщик предоставил пояснения либо внёс исправления. Если корректировки не устроят проверяющих, составляется акт, а затем выносится решение о привлечении к ответственности страхователя либо об отказе в привлечении.

Обжаловать решение сотрудников фонда по выездной или камеральной проверке можно будет и в вышестоящем органе либо сразу в суде – на усмотрение страхователя.

4.1.14. Ответственность за неподачу расчётов

За неподачу расчётов установлена ответственность – санкция за непредоставление в установленный срок расчётов теперь равна 5% от суммы взносов, начисленной к уплате за последние три месяца отчётного или расчётного периода. Прежде 5% начисляли на всю сумму, указанную в расчёте. Минимальная величина штрафа отныне составляет 1000 р., максимальная – 30% от суммы взносов за три месяца.

Обратите внимание: ранее алгоритм расчёта штрафа и минимальное значение зависели от того, на какой срок плательщик просрочил сдачу расчёта. Сейчас период задержки не имеет значения.

К тому же появились две новых санкции. Первая – за несоблюдение порядка предоставления расчёта в электронном виде, её размер составляет 200 р. Вторая – за нарушение срока предоставления сведений об открытии и закрытии банковского счёта, её величина – 5000 р.

Увеличена санкция за отказ предоставить для проверки документы или их копии. Ранее инспекторы штрафовали на сумму 50 р. за каждый непредоставленный документ, теперь – на 200 р. за один документ.

Наконец, отменён штраф в размере 1000 р. за несвоевременное предоставление персонализированной отчётности, предусмотренный ст. 27 Федерального закона от 15.12.01 № 167-ФЗ. Несмотря на это, плательщики, допустившие подобное нарушение, всё равно будут нести ответственность. Дело в том, что сохранилась другая санкция – 10% от суммы платежей, подлежащих уплате в ПФР. Иными словами, до принятия комментируемого закона, за одну и ту же провинность существовало сразу два штрафа, сейчас один из них отменён.

Неуплата или неполная уплата сумм страховых взносов влечёт взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы (при наличии умысла – 40%). При ошибке в КБК взносы не будут считаться уплаченными, даже если они попали в нужный фонд (пп. 4 п. 6 ст. 18 Закона № 212-ФЗ).

В случаях обнаружения плательщиком ошибок (приводящих к занижению суммы взносов) плательщик должен представить в орган контроля уточнённый расчёт. Порядок его подачи аналогичен тому, который содержится в ст. 81 НК РФ.

Зачёт излишне уплаченных взносов в один фонд в счёт погашения недоимки в другой невозможен, несмотря на то, что ПВР будет контролировать взносы и в ПФР, и в ФОМС (ч. 21 ст. 26 Закона № 212-ФЗ).

4.1.15. Расчёт больничных листов в 2013 году

Расчёт пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством регламентируется Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (в ред. Федеральных законов от 09.02.2009 № 13-ФЗ, от 24.07.2009 № 213-ФЗ, от 28.03.2010 № 243-ФЗ, от 08.12.2010 № 343-ФЗ).

Расчёт среднего заработка производится за два календарных года, предшествующих году наступления нетрудоспособности, при этом в знаменателе расчёта теперь не отработанное время, а фиксированная сумма – 730 дней (ст. 14 п. 1 Закона № 255-ФЗ).

Средний заработок рассчитывается на весь календарный год и в случае изменения информации о начислениях предыдущих 2-х лет все пособия пересчитываются с учётом выявленных изменений (ст. 14 п. 1 Закона № 255-ФЗ)

У одного работодателя. Если сотрудник занят у одного работодателя, пособие по временной нетрудоспособности назначается и выплачивается ему по месту работы. Такая норма установлена ч. 1 ст. 13 Закона № 255-ФЗ.

У нескольких работодателей. Если работник трудится у нескольких работодателей, то в зависимости от обстоятельств пособие может быть назначено и выплачено работнику по каждому месту работы либо по одному из них (ч. 2, 2.1 и 2.2 ст. 13 Закона № 255-ФЗ). Возможные варианты мест назначения и выплаты пособия представлены в табл. 4.3.

Рассмотрим подробнее, как действовать в ситуациях, указанных в табл. 4.3.

Какой заработок учитывать работодателю при исчислении пособия.

Сотрудник работает в одних и тех же компаниях более двух календарных лет.

Если работник в году наступления болезни и расчётном периоде трудился только у одного работодателя (п. 1 табл. 4.3), сложностей не возникает. Пособие будет исчислено исходя из выплат по данному месту работы.

Также особых проблем не вызовет расчёт пособия, если работник в году наступления временной нетрудоспособности и в расчётном периоде трудился у нескольких (одних и тех же) работодателей. Рассмотрим пример.

4.3. Порядок назначения и выплаты пособия по временной нетрудоспособности с 1 января 2011 года

№ п/п	Ситуация на момент наступления страхового случая	Где назначается и выплачивается пособие	Основание
1	В 2013, 2012 и 2011 гг. работник трудится у одних и тех же работодателей	По каждому месту работы	Ч. 2 ст. 13 Закона № 255-ФЗ
2	В 2013 г. работник трудится у одних работодателей, а в 2012 и 2011 гг. был занят у других работодателей (другого работодателя)	По одному месту работы	Ч. 2.1 ст. 13 Закона № 255-ФЗ
3	В 2013 г. работник трудится у нескольких работодателей, а в 2012 и 2011 гг. он был занят у этих же работодателей, а также у других работодателей (другого работодателя)	По каждому месту работы или по одному месту работы по выбору работника	Ч. 2.2 ст. 13 Закона № 255-ФЗ

Пример 1. С 2010 г. сотрудник работает по трудовому договору в двух компаниях:

- в фирме А (основное место работы);
- в фирме Б (по совместительству).

С февраля 2013 г. он находится на больничном. Кто из работодателей должен оплатить сотруднику дни нетрудоспособности?

Решение. Поскольку на момент наступления страхового случая сотрудник занят у нескольких работодателей, у которых он работал два предыдущих календарных года, назначить и выплатить пособие по временной нетрудоспособности ему должен *каждый* из них (ч. 2 ст. 13 Закона № 255-ФЗ). Расчёт производится из заработка за 2011 и 2012 гг. Добавим, что при назначении и выплате пособия заработок сотрудника, полученный за время работы (ч. 1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ):

- в фирме Б не учитывается работодателем А;
- в фирме А не учитывается работодателем Б.

То есть каждый из работодателей при определении размера пособия будет использовать сведения только о своих выплатах.

4.1.16. Источник выплаты пособия по временной нетрудоспособности

Пособие за первые три дня временной нетрудоспособности выплачивается за счёт средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности за счёт средств ФСС РФ (ст. 3 п. 2 пп. 1 Закона № 255-ФЗ).

Пособие выплачивается за счёт ФСС с первого дня в случаях:

- 1) необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- 2) карантина застрахованного лица, а также карантина ребёнка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;
- 3) осуществления протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;
- 4) долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения.

4.1.17. Влияние страхового стажа на сумму больничного

Страховой стаж – суммарная продолжительность времени уплаты страховых взносов и(или) налогов.

В зависимости от продолжительности страхового стажа пособие выплачивается:

- страховой стаж 8 лет и более – 100%;
- страховой стаж от 5 до 8 лет – 80%;
- страховой стаж от полугода до 5 лет – 60%;
- страховой стаж менее полугода – пособие, выплачивается в

размере, не превышающем МРОТ за полный календарный месяц. В районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, в размере, не превышающем минимального размера оплаты труда с учётом этих коэффициентов.

Расчёт и оплата больничного листа работодателем. Пособие по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (декрет) выплачивается сотрудникам, работающим по трудовым договорам, а также уволенным работникам, в случае наступления нетрудоспособности в течение 30 календарных дней после расторжения трудового договора (в этом случае пособие вне зависимости от стажа выплачивается в размере 60%) (ст. 5 п. 2 Закона № 255-ФЗ). Ранее (до 2011 г.) пособие в связи с материнством, уволенным работникам не выплачивалось.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня восстановления трудоспособности (ст. 12 п. 1 Закона № 255-ФЗ).

4.1.18. Средний заработок для расчёта пособий

Пособия по временной нетрудоспособности исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, в том числе за время работы у других страхователей (ст. 14 п. 1 Закона № 255-ФЗ).

В средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС (ст. 14 п. 2 Закона № 255-ФЗ),

Средний дневной заработок для исчисления пособий определяется путём деления суммы начисленного заработка на 730 (ст. 14 п. 3 Закона № 255-ФЗ).

Средний заработок для расчёта пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам не может быть меньше МРОТ. Пособие по уходу за ребёнком не может быть меньше МРОТ за календарный месяц (ст. 14 п. 1.1 Закона № 255-ФЗ).

Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности. Средний заработок учитывается в сумме, не превышающей предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС (ст. 14 п. 3.1 Закона № 255-ФЗ). Напомним, что предельная величина базы в 2013 г. составила 568 тыс. р.

В случае если больничный или пособие по беременности и родам сотруднику выплачивается несколькими страхователями, средний заработок, исходя из которого исчисляются указанные пособия, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей указанную предельную величину, при исчислении данных пособий каждым из этих страхователей (ст. 14. п. 3.1 Закона № 255-ФЗ).

4.1.19. Алгоритм расчёта пособия исходя из среднего заработка

1. За каждый год (2011 и 2012 гг.) подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС.

2. Отдельно каждую из сумм сравниваем с 568 тыс. р. и берём в расчёт суммы, не превышающие 568 тыс. р.

3. Суммируем полученные данные и делим на 730, умножаем на коэффициент в зависимости от стажа.

4. Определяется сумма к выплате путём умножения среднедневного заработка на количество календарных дней нетрудоспособности.

5. Сравниваем с суммой пособия, рассчитанной исходя из МРОТ, и берём максимальную.

Пример 1. Работник принят на работу в июне 2012 г. С 14 по 23 января 2013 г. (10 дней) работник болел. Необходимо рассчитать пособие по временной нетрудоспособности. Общий страховой стаж работника – 4 года. Заработная плата за июнь – декабрь 2012 г. – 153 000 р.

Документы о сумме заработка у других страхователей не предоставлены.

Расчёт пособия:

1. Сравниваем средний заработок сотрудника с минимальным размером оплаты труда (5205 р.).

$$153\,000 \text{ р.} : 24 \text{ мес} = 6375 \text{ р. (} 6375 \text{ р. больше, чем } 5205 \text{ р.)}$$

2. Средний дневной заработок работника = 209,59 р. ($153\,000 : 730$).

3. Учитываем страховой стаж $209,59 \text{ р.} \times 60\% = 125,75 \text{ р.}$

4. **Размер пособия** ($125,75 \times 10 \text{ дней}$) = **1 257,50 р.**

Примечание. Если работник предоставит справку о сумме заработка у другого работодателя, то пособие необходимо будет пересчитать за всё прошлое время, но не более чем за три года.

Пример 2. С 30 января по 10 февраля 2013 г. (12 дней) работник болел. Общий страховой стаж работника – 2 года. На момент заболевания работник работает у двух работодателей. Заработная плата по основному месту работы в 2011 г. – 136 000 р., в 2012 г. – 399 000 р. Заработная плата по совместительству в 2011 г. – 69 000 р., в 2012 г. – 150 000 р. Необходимо рассчитать пособие по временной нетрудоспособности.

Расчёт пособия по основному месту работы:

1. $136\,000 + 399\,000 = 535\,000 \text{ р.}$ (заработок за 2 года).

2. $535\,000 : 730 = 732,88 \text{ р.}$ (средний дневной заработок).

3. $732,88 \times 60\% = 439,73 \text{ р.}$ (учтён страховой стаж).

4. $439,73 \times 12 \text{ дней} = 5\,276,76 \text{ р.}$

Расчёт пособия по месту совместительства:

1. $69\,000 + 150\,000 = 219\,000 \text{ р.}$ (заработок за 2 года).

2. $219\,000 : 730 = 300 \text{ р.}$ (средний дневной заработок).

3. $300 \times 60\% = 180 \text{ р.}$ (учтён страховой стаж).

4. $180 \times 12 \text{ дней} = 2160 \text{ р.}$

Размер пособия ($5276,76 + 2160$) = **7436,74 р.**

Пример 3. С 11 по 17 мая 2013 г. (7 дней) работник болел. Общий страховой стаж работника – 6 лет. На момент заболевания работник работает у работодателя 10 месяцев. Средний заработок работника – 30 000 р. в месяц. До принятия на работу работник 2,5 года нигде не работал. Необходимо рассчитать пособие по временной нетрудоспособности.

1. $30\,000 \times 10 \text{ мес} = 300\,000 \text{ р.}$ (заработок за 2 года).
2. $300\,000 : 730 = 410,96 \text{ р.}$ (средний дневной заработок).
3. $410,96 \times 80\% = 328,77 \text{ р.}$ (учтён страховой стаж).

Размер пособия ($328,77 \times 7 \text{ дней}$) = 2 301,39 р.

4.1.20. Расчёт декретных и пособий по уходу за ребёнком до 1,5 лет

С 1 января 2013 г. остаётся один вариант расчёта декретных и пособий по уходу за ребёнком. Этот единый алгоритм отличается от вариантов, действовавших в 2011 и 2012 гг., а также от способа расчёта обыкновенных больничных.

Средний заработок рассчитывается за два календарных года, предшествующих текущему, и в него включаются все облагаемые страховыми взносами выплаты. Для определения среднего дневного заработка необходимо составить дробь. В числитель нужно поставить средний заработок. В знаменатель – количество календарных дней в двух предыдущих годах за минусом больничных, декретных, отпусков по уходу за ребёнком, дополнительных оплачиваемых выходных по уходу за детьми-инвалидами и дней, когда женщину освобождали от работы по законам РФ с полным или частичным сохранением зарплаты (при условии, что с неё не платили взносы в ФСС).

Если женщина в течение двух предыдущих лет находилась в отпуске по беременности и родам или в отпуске по уходу за ребёнком, и её заработок в это время был меньше, то она может поменять расчётный период. В таком случае необходимо подать заявление с просьбой при расчёте среднего заработка заменить один год или оба года на предшествующие год или два.

При расчёте пособий нужно учесть, что доход, используемый в расчёте, не может превышать 463 000 р. за 2011 г. и 512 000 р. за 2012 г.

Рассмотрим новый порядок на примере.

Женщина уходит в отпуск по беременности и родам в феврале 2013 г. на 140 дней.

В этом случае расчёт пособия по беременности и родам и пособия по уходу за ребёнком до 1,5 лет будет произведён по доходам 2011 и 2012 гг.

В 2011 г. у неё был такой доход:

- заработная плата 200 000 р.;
- отпускные 17 000 р.;
- больничные 7000 р. (за 14 дней).

В 2012 г. доход составил:

- заработная плата 230 000 р.;
- отпускные 19 000 р.;
- больничные 3000 р. (за 5 дней).

Исходя из этих данных расчёт пособий по беременности и родам и по уходу за ребёнком до 1,5 лет в 2013 г. будет произведён так:

1. Пособие по беременности и родам:

$$(200\,000 + 17\,000 + 230\,000 + 19\,000) / (365 + 366 - 14 - 5) \cdot 140 = 91\,629 \text{ р.}$$

2. Пособие по уходу за ребёнком до 1,5 лет:

$$(200\,000 + 17\,000 + 230\,000 + 19\,000) / (365 + 366 - 14 - 5) \cdot 30,4 \cdot 0,4 = 7\,958 \text{ р.}$$

4.1.21. Алгоритм расчёта пособия исходя из МРОТ

В случае если застрахованное лицо в расчётном 2-летнем периоде не имело заработка, а также в случае, если средний заработок, рассчитанный за эти периоды, в расчёте за полный календарный месяц ниже минимального размера оплаты труда, установленного Федеральным законом на день наступления страхового случая, средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребёнком, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному Федеральным законом на день наступления страхового случая. Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица. Если застрахованное лицо имеет страховой стаж менее 6 месяцев или при наличии одного или нескольких оснований для снижения пособия по временной нетрудоспособности, пособие выплачивается застрахованному лицу в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного Федеральным законом, а в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, – в размере, не превышающем минимальный размер оплаты труда с учётом этих коэффициентов.

1. Определяется средний дневной заработок из МРОТ.

Для этого $\text{МРОТ} \times 24 / 730$. В настоящее время получаем сумму. $5205 \times 24 / 730 = 171,12$.

2. Применяем РК, если это необходимо, либо коэффициент, если работа на условиях неполного дня.

3. Определяем сумму к выдаче путём умножения количества календарных дней болезни на средний дневной заработок.

Статья 221 НК РФ. Профессиональные налоговые вычеты. Если расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах, приведённых в табл. 4.4:

4.4. Профессиональные налоговые вычеты

Затраты	Нормативы затрат (в процентах к сумме начислен- ного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

4.1.22. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком страховых взносов?
2. Что признаётся объектом обложения страховыми взносами?
3. Как определяется налоговая база плательщиков страховых взносов?
4. Какие периоды признаются отчётными?
5. Как страховой стаж влияет на сумму больничного?
6. Каков порядок расчёта пособия по временной нетрудоспособности исходя из среднего заработка?
7. Особенности расчёта пособия по уходу за ребёнком до 1,5 лет.

Тема 4.2. ГОСУДАРСТВЕННАЯ И ТАМОЖЕННАЯ ПОШЛИНА

4.2.1. Понятие государственной пошлины	243
4.2.2. Плательщики государственной пошлины. Объекты взимания пошлины	244
4.2.3. Ставки государственной пошлины	244
4.2.4. Порядок уплаты пошлины в бюджет. Изменение срока уплаты	250
4.2.5. Порядок возврата или зачёта уплаченной пошлины	252
4.2.6. Контрольные вопросы	252
4.2.7. Таможенная пошлина. Экономическое содержание таможен- ной пошлины	253
4.2.8. Виды таможенной пошлины	255
4.2.9. Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база	256
4.2.10. Ставки таможенной пошлины	257
4.2.11. Тарифные льготы и тарифные преференции	258
4.2.12. Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины	259
4.2.13. Контрольные вопросы	261

4.2.1. Понятие государственной пошлины

Государство обладает некоторыми исключительными правами. В частности, государство в лице его органов, наделённых специальными полномочиями, может регулировать взаимоотношения хозяйствующих субъектов и граждан с государственными органами: рассмотрение дел в судах, осуществление государственной регистрации, совершение действий, связанных с оформлением актов гражданского состояния и т.д. Оформление таких дел производится за плату, которая потом поступает в бюджет в виде государственной пошлины.

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических 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 совершение в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных налоговым законодательством.

4.2.2. Плательщики государственной пошлины. Объекты взимания пошлины

К плательщикам государственной пошлины относятся организации и физические лица в случае, если они:

- обращаются за совершением юридически значимых действий;
- выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями.

Объекты взимания пошлины

В связи с широким толкованием действий, подлежащих обложению пошлиной, законодательством установлен достаточно большой (при этом закрытый) перечень объектов взимания пошлины. Всего НК РФ предусмотрено более 100 видов юридически значимых действий, облагаемых пошлиной. Рассмотрим поэтому только некоторые из них.

В частности, государственная пошлина взимается с исковых и иных заявлений, и жалоб, подаваемых в суды.

За выдачу документов судами, учреждениями и органами граждан и юридические лица также обязаны уплатить пошлину.

Объектом обложения пошлиной является также совершение нотариальных действий нотариусами или уполномоченными на то должностными лицами.

Взимание пошлины производится за государственную регистрацию актов гражданского состояния и иные юридически значимые действия, совершаемые органами ЗАГС.

Является объектом обложения совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом в Российскую Федерацию или выездом из Российской Федерации.

4.2.3. Ставки государственной пошлины

Законодательством установлены индивидуальные **размеры (ставки) государственной пошлины** в зависимости от органов и организаций, совершающих юридически значимые действия, а также от характера этих сделок или выдаваемых документов (табл. 4.5). Установлены как специфические, так и адвалорные, а также смешанные ставки налогообложения. При этом преобладающую роль играют специфические (твёрдые) ставки, установленные в рублях.

В числе адвалорных, входящих в состав смешанных ставок, имеют место как пропорциональные, так и прогрессивные ставки.

Далее приведены юридически значимые действия, определённые **НК РФ**, и **ставки государственной пошлины** за исполнение этих действий органами нотариата, суда, службами государственной регистрации.

4.5. Ставки государственной пошлины

Юридически значимые действия	Ставки пошлины
<i>1. Суды общей юрисдикции</i>	
1.1. Рассмотрение исковых заявлений имущественного характера при цене иска:	
до 20 000 р.	4% цены иска, но не менее 400 р.
от 20 001 до 100 000 р.	800 р. + 3% суммы, превышающей 20 000 р.
от 100 001 до 200 000 р.	3200 р. + 2% суммы, превышающей 100 000 р.
200 001 до 1 000 000 р.	5200 р. + 1% суммы, превышающей 200 000 р.
свыше 1 000 000 р.	13 200 р. + 0,5% суммы, превышающей 1 000 000 р., но не более 60 000 р.
1.2. Рассмотрение заявлений о внесении судебного приказа	50% суммы пошлины, взимаемой при подаче исковых заявлений имущественного характера
1.3. Рассмотрение заявлений об оспаривании нормативных правовых актов органов государственной власти, органов местного самоуправления	Для физических лиц – 200 р., для организаций 3000 р.

2. Арбитражные суды

2.1. Рассмотрение исковых заявлений имущественного характера при цене иска:	
до 100 000 р.	4% цены иска, но не менее 2000 р.
от 100 001 до 200 000 р.	4000 р. + 3% суммы, превышающей 100 000 р.
от 100 001 до 500 000 р.	3500 р. + 2% суммы, превышающей 100 000 р.
от 200 001 до 1 000 000 р.	7000 р. + 2% суммы, превышающей 200 000 р.

Юридически значимые действия	Ставки пошлины
от 1 000 000 до 2 000 000 р.	23 000 р. + 1% суммы, превышающей 1 000 000 р.
свыше 2 000 000 р.	33 000 р. плюс 0,5% суммы, превышающей 2 000 000 р., но не более 200 000 р.
2.2. Рассмотрение дел по спорам о заключении или расторжении договора или о признании сделки недействительной	4 000 р.
2.3. При подаче заявлений о признании нормативного правового акта недействующим, о признании не-нормативного правового акта недействительным и о признании решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными для:	
физических лиц	200 р.
организаций	2 000 р.

3. Конституционный Суд РФ

3.1. Рассмотрение запроса, ходатайства	4500 р.
3.2. Рассмотрение запроса, ходатайства, жалобы уставными (конституционными) судами субъектов РФ	3000 р.

4. Нотариальные действия

4.1. Удостоверение доверенностей	200 р.
4.2. Удостоверение договоров об ипотеке другого недвижимого имущества, за исключением морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания	0,3% суммы договора, но не более 3000 р.

Юридически значимые действия	Ставки пошлины
4.3. Удостоверение прочих договоров, предмет которых подлежит оценке, если такое удостоверение обязательно в соответствии в законодательном РФ	0,5% суммы договора, но не менее 300 и не более 20 000 р.

5. Органы государственной власти

5.1. Регистрация фирмы	2000 р.
5.2. Регистрация изменений в учредительных документах и ликвидация фирмы	20% размера государственной пошлины
5.3. Аккредитация филиалов иностранных компаний	60 000 р. за каждый филиал
5.4. Регистрация договоров коммерческих концессий	1000 р. за каждый договор
5.5. Регистрация изменения договоров коммерческих концессий	20% размера государственной пошлины за регистрацию соответствующих договоров
5.6. Регистрация залога транспорта	0,1 % суммы договора, но не более 1000 р.

Полный перечень юридически значимых действий и ставок государственной пошлины за исполнение этих действий органами нотариата, суда, службами государственной регистрации установлены в ст. 25 – 41 НК РФ.

Определение размера государственной пошлины имеет свои особенности.

Например, при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям и в арбитражные суды пошлина уплачивается при подаче как имущественных, так и неимущественных исков; цену иска истец определяет самостоятельно, или её определяет судья по установленным законодательством правилам. Причём в цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пеней) и проценты. При увеличении истцом размера исковых требований недостающая сумма государственной пошлины доплачивается в соответствии с увеличенной ценой иска, а при уменьшении истцом размера исковых требований сумма излишне уплаченной государственной пошлины возвращается.

В том случае, когда истец освобождён от уплаты государственной пошлины, её уплачивает ответчик (если он не освобождён от уплаты государственной пошлины) пропорционально размеру удовлетворённых арбитражным судом исковых требований.

При совершении нотариусом нотариальных действий с выездом к плательщику государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза.

Величина государственной пошлины при подаче искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, зависит от категории заявителя. Для физических лиц она установлена в размере 200 р., а для организаций – 4000 р.

За совершение нотариальных действий, а также за составление проектов документов, выдачу дубликатов документов государственная пошлина взимается в следующих размерах:

- за удостоверение договоров об ипотеке жилого помещения установлена специфическая ставка пошлины в размере 200 р.;

- при удостоверении договоров ипотеки и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания применяется адвалорная ставка в размере 0,3% от суммы договора. При этом размер государственной пошлины не может превышать 30 тыс. р.;

- за выдачу свидетельств о праве на наследство ставки госпошлины являются адвалорными и составляют:

Наследникам первой очереди (детям, супругу, родителям, полнородным братьям и сёстрам)	0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100 тыс. р.
Другим наследникам	6% стоимости наследуемого имущества, но не более 1 млн. р.

Пример. Иванов С.А. и Иванова О.А. – брат и сестра – обратились к нотариусу за свидетельством о праве на наследство после смерти их родителей в результате несчастного случая. При этом брат является инвалидом первой группы. Согласно завещанию общая сумма наследства составляет 7 млн. р. При этом Иванов С.А. наследует 55%, а Иванова О.А. – 45% наследуемого имущества. Определим размер государственной пошлины, подлежащий уплате братом и сестрой. При этом следует иметь в виду, что согласно НК РФ инвалиды первой и второй группы в данном случае имеют право на пятидесятипроцентную скидку.

Установим стоимость наследуемого имущества:

Иванов С.А. (брат) наследует 3,85 млн. р., Иванова О.А. (сестра) – 3,15 млн. р.

Размер подлежащей уплате государственной пошлины:

Ивановым С.А. – $3,85 \text{ млн. р.} \times 0,3\% : 100 : 2 = 5775 \text{ р.}$;

Ивановой О.А. – $3,15 \text{ млн. р.} \times 0,3\% : 100 = 9450 \text{ р.}$

Органами ЗАГС государственная пошлина взимается исключительно по специфическим ставкам. За регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства, она установлена в размере 200 р. За регистрацию расторжения брака по взаимному согласию супругов, не имеющих несовершеннолетних детей, – в размере 400 р. с каждого из супругов. За выдачу справок из архивов органов ЗАГС ставка пошлины установлена в размере 100 р.

За совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с выездом из Российской Федерации и въездом в Российскую Федерацию, государственная пошлина взимается исключительно по специфическим (твёрдым) ставкам. В частности, за выдачу заграничного паспорта пошлина взимается в размере 1000 р. Размер пошлины за выдачу заграничного паспорта, содержащего электронный носитель, установлен в размере 2500 р. За выдачу загранпаспорта, не содержащего электронный носитель для ребёнка до 14 лет ставка государственной пошлины составляет 300 р., а за подобный паспорт для ребёнка до 14 лет, содержащий электронный носитель, – 1200 р.

За выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию лица из другого государства пошлина взимается в размере 500 р. за каждого приглашённого.

С 1 января 2012 г. установлена госпошлина за повторную выдачу свидетельства о постановке на учёт в налоговом органе, её размер составляет 200 р.

Законодательством установлены льготы по уплате государственной пошлины, которыми могут воспользоваться, например, следующие категории налогоплательщиков:

- федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды РФ, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, 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;

- суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи – при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд РФ;

- суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта РФ – при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов РФ;

- федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта РФ или орган местного самоуправления – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

- физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, а также лица, награждённые орденом Славы трёх степеней – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде РФ, при обращении в органы и(или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

- физические лица – участники и инвалиды Великой Отечественной войны – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде РФ, при обращении в органы и(или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния.

Льготы установлены также в зависимости от форм совершаемых действий. В частности, от уплаты пошлины по делам, рассматриваемым в судах, освобождаются истцы по искам о взыскании заработной платы и другим требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, истцы по искам о взыскании пособий, а также общественные организации инвалидов – по всем искам, в том числе и выступающие в качестве ответчиков.

4.2.4. Порядок уплаты пошлины в бюджет.

Изменение срока уплаты

Порядок уплаты пошлины в бюджет зависит от характера совершаемых юридически значимых действий. По делам, рассматриваемым судами, пошлина должна быть уплачена до подачи соответствующего заявления, жалобы, запроса и т.д.

Ответчики в судах в случаях принятия судами решений не в их пользу, обязаны заплатить государственную пошлину в 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

При обращении за совершением нотариальных действий нотариусами и другими уполномоченными на то должностными лицами пошлина уплачивается до совершения нотариальных действий; а при обращении за выдачей документов или их дубликатов – до их выдачи.

При обращении за совершением других юридически значимых действий, в том числе за регистрацию актов гражданского состояния, она должна быть уплачена до подачи соответствующих заявлений или других документов.

Государственная пошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия. Она может уплачиваться в рублях в наличной форме в банке, а также в безналичной форме путём перечисления сумм пошлины со счёта плательщика через банк. Факт уплаты пошлины в безналичной форме подтверждается платёжным поручением с отметкой банка о его исполнении. Факт уплаты государственной пошлины в наличной форме подтверждается квитанцией.

Суды общей юрисдикции, мировые судьи, арбитражные суды, КС РФ и конституционные (уставные) суды могут освободить плательщиков от уплаты госпошлины по рассматриваемым ими делам исходя из его имущественного положения, либо уменьшить её размер, а также отсрочить (рассрочить) её уплату.

Правильность исчисления и уплаты государственной пошлины проверяют налоговые органы. Такие проверки проводятся в государственных нотариальных конторах, органах ЗАГСа, а также в других организациях, осуществляющих действия, за совершение которых взимается государственная пошлина.

При уплате государственной пошлины следует иметь в виду, что в доход федерального бюджета по местонахождению банка, принявшего платёж, перечисляется пошлина:

- по делам арбитражных судов;
- по делам Конституционного Суда РФ;
- по делам Верховного Суда РФ;
- за государственную регистрацию фирм и внесение изменений

в их учредительные документы.

В остальных случаях пошлина зачисляется в доход местного бюджета по местонахождению банка, принявшего платёж.

Пошлину также можно заплатить наличными (например, государственному нотариусу) или через банк.

Случаи и сроки уплаты государственной пошлины указаны в табл. 4.6.

4.6. Случаи и сроки уплаты государственной пошлины

Случай уплаты	Срок уплаты
Обращение в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям	До подачи запроса, ходатайства заявления, искового заявления, жалобы, в том числе апелляционной, кассационной или надзорной
Обращение за проставлением апостиля	До проставления апостиля

Случай уплаты	Срок уплаты
Обращение за совершением нотариальных действий	До совершения нотариальных действий
Обращение за выдачей документов (их копий, дубликатов)	До выдачи документов (их копий, дубликатов)
Платательщик выступает ответчиком в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в его пользу	В 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда
В других случаях	До подачи заявлений и(или) иных документов на совершение других действий либо до подачи соответствующих документов

4.2.5. Порядок возврата или зачёта уплаченной пошлины

НК РФ установлены соответствующий порядок и основания для **возврата или зачёта** уплаченной государственной пошлины. В частности, государственная пошлина должна быть возвращена плательщику частично или в полном размере большим, чем это предусмотрено законом.

Подлежит также возврату пошлина в случае возвращения заявления, жалобы или другого обращения или же отказа в их принятии судами, или отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами или должностными лицами.

При прекращении производства по делу или оставлении заявления без рассмотрения судом уплаченная государственная пошлина также подлежит возврату плательщику.

При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом истцу возвращается только 50% суммы уплаченной им государственной пошлины.

4.2.6. Контрольные вопросы

1. Каково определение понятия «государственная пошлина»?
2. Что такое юридически значимые действия и какие из них вы знаете?

3. В каких случаях предусмотрен возврат государственной пошлины?
4. Какие категории налогоплательщиков освобождены от уплаты государственной пошлины?
5. Возможна ли отсрочка по уплате государственной пошлины?

4.2.7. Таможенная пошлина.

Экономическое содержание таможенной пошлины

Таможенная пошлина – один из видов косвенного налогообложения. Она представляет собой обязательный платёж, взимаемый таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе товара с этой территории. Таможенная пошлина является при этом неотъемлемым условием такого ввоза. Таким образом, таможенная пошлина взимается как при импорте, так и при экспорте товаров и транспортных средств. В настоящее время таможенная пошлина пока выполняет две важнейшие задачи: **регулирование внешнеэкономической деятельности и формирование доходной части бюджета.**

На сегодняшний день вступление России в ВТО считается вызовом для российской экономики и аграрного сектора в частности. Мы уже привыкли к выражению, что присоединение к данной организации – это угроза для сельского хозяйства РФ. Но вполне вероятно, что интеграция в мировую торговлю позволит найти новые возможности для модернизации отечественного агропромышленного комплекса, а также масложировой отрасли. И, вполне возможно, присоединение России к ВТО придаст новый импульс развитию торговли и инвестиций между странами.

Протокол о присоединении России ко Всемирной торговой организации (ВТО) был подписан в Женеве 16 декабря 2011 г. Министры стран-членов ВТО одобрили вступление России в эту организацию после 18 лет переговоров. Ратификация пакета документов была завершена 23 июля текущего года, и через 30 дней, т.е. 23 августа текущего года, РФ стала полноправным членом ВТО.

Россия в качестве государства-члена данной организации принимает на себя обязательства по Марракешскому соглашению об учреждении этой организации. Переходный период для либерализации доступа на рынок составляет 2–3 года, по наиболее чувствительным рынкам (сельское хозяйство, сельхозмашиностроение, лёгкая промышленность) – 5 – 7 лет. Ранее сообщалось, что Россия в ходе переговоров по ВТО обеспечила право до 2015 г. субсидировать сельское хозяйство.

Стратегические цели участия России в ВТО:

1. Обеспечение благоприятных условий доступа российских товаров, услуг и капиталовложений на внешние рынки, защита прав российских поставщиков и инвесторов.

2. Контроль за выполнением обязательств членами ВТО по направлениям, предоставляющим системный, текущий или потенциальный интерес для России и её бизнеса.

3. Выработка мер по нейтрализации возможного отрицательного воздействия ВТО на экономику, на макро- и секторальном уровнях, а также в региональном резерве.

4. Улучшение делового климата в России как важного фактора повышения конкурентоспособности российской экономики и привлечения иностранных инвестиций.

5. Участие в формировании многосторонней системы правил международной торговли, основанной на равенстве прав и обязательств её участников и эффективных процедурах выработки, принятия и применения решений, проведения активной и конструктивной позиции по возможно большему числу направлений деятельности ВТО, что способствовало бы дальнейшему укреплению позиций России в мире, в том числе как полноправного участника международной торговли.

6. Обеспечение выполнения обязательств России, принятых в процессе присоединения, в том числе на уровне Таможенного союза и ЕЭП.

То есть членство России в ВТО даёт возможность упрочить свои позиции на мировом рынке, а также оказать содействие российскому экспорту в рамках возможностей, открываемых в связи с присоединением к данной организации.

Одним из ключевых вопросов в процессе присоединения была поддержка российского агропромышленного комплекса. Так, повышение конкурентоспособности российского аграрного бизнеса в рамках данной организации позволит России стать значимым экспортёром агропродовольственной продукции.

Удельный вес таможенной пошлины в доходах консолидированного бюджета в последние годы составляет свыше 20%. В доходах же федерального бюджета, в который она полностью зачисляется, поступления таможенной пошлины превышают 30% налоговых доходов (включая таможенную пошлину).

Таможенная пошлина в настоящее время не входит в налоговую систему России и взимается согласно ТК РФ, Закону РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе», а также ряду нормативных правовых документов.

Вопрос о статусе таможенной пошлины возник не сегодня, и законодатель достаточно длительное время не мог определиться с местом таможенной пошлины в системе государственных доходов Российской Федерации. Во вступившей в действие с 1 января 1999 г. ст. 13 части первой НК РФ таможенная пошлина была включена в число федеральных налогов. В качестве налогового дохода она была оп-

ределена также в первых редакциях БК РФ и Бюджетной классификации РФ. После принятия Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ, которым был признан утратившим силу Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и внесены соответствующие поправки в НК РФ, статус таможенной пошлины был коренным образом изменён – эта пошлина была выведена из налоговой системы РФ.

Данное решение противоречит принципу единства налоговой системы. Таможенная пошлина **обладает** сформулированными в НК РФ следующими **основными налоговыми признаками**:

- уплата таможенной пошлины носит обязательный характер;
- она не представляет собой плату за оказанные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;
- поступления от уплаты таможенной пошлины направляются в государственную казну для финансового обеспечения деятельности государства;
- таможенная пошлина представляет собой индивидуальный платёж, взыскиваемый с организаций и физических лиц;
- она взимается в форме отчуждения денежных средств, принадлежащих плательщикам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

Кроме того, таможенной пошлине **присущи**, и это следует особо подчеркнуть, все **основные элементы налога**: субъект налога, объект обложения, единица обложения, налоговая база, налоговая ставка и налоговый вклад.

Таким образом, таможенную пошлину необходимо классифицировать как налог. Поэтому она рассматривается в данном учебнике.

4.2.8. Виды таможенной пошлины

В Российской Федерации применяются практически все **виды таможенной пошлины**, имеющиеся в мировой практике. В зависимости от вида внешнеторговой операции устанавливаются ввозные, вывозные и транзитные (провозные) таможенные пошлины. В зависимости от действующих приоритетов экономической политики пошлины бывают специальные, антидемпинговые, компенсационные. Дадим краткую характеристику каждому виду таможенной пошлины.

Ввозные (импортные) таможенные пошлины уплачиваются при ввозе товаров на таможенную территорию.

Вывозные (экспортные) таможенные пошлины взимаются при вывозе товаров с таможенной территории.

Транзитные (провозные) таможенные пошлины применяются при перемещении товаров из одних стран через таможенную территорию страны в третьи страны.

Специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины образуют отдельную группу **особых видов пошлин**. Они устанавливаются на определённое время к ввозимым товарам в целях защиты экономических интересов Российской Федерации. Размер этих пошлин несравненно выше, чем размеры пошлин, применяемых в обычных условиях.

Специальные таможенные пошлины устанавливаются государством в двух основных случаях.

1. Они используются в качестве защитной меры, если товары ввозятся в количествах и на условиях, наносящих ущерб отечественным производителям подобных или конкурирующих товаров.

2. Они вводятся в действие в качестве ответной меры на дискриминационные действия, ущемляющие интересы РФ, со стороны других государств.

Антидемпинговые пошлины применяются в случаях ввоза в Российскую Федерацию товаров по цене более низкой, чем их нормальная стоимость в стране вывоза. **Компенсационные пошлины** применяются в случаях ввоза на таможенную территорию РФ товаров, при производстве и вывозе которых использовались субсидии государства для снижения цен на них.

4.2.9. Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база

Плательщиком пошлины является участник внешнеэкономической деятельности. Уплатить таможенные платежи при этом имеет право любое заинтересованное лицо. В частности, лицом, уплачивающим таможенные пошлины, может быть представитель владельца товара по доверенности, транспортная компания, т.е. перевозчик, таможенный брокер.

В мировой практике, в том числе и в Российской Федерации, применяются адвалорные, специфические и комбинированные ставки пошлин.

Ставка адвалорных пошлин устанавливается в процентах таможенной стоимости облагаемых товаров. В настоящее время значительное число стран перешло к взиманию адвалорных пошлин. В качестве примера можно привести следующие виды адвалорных пошлин, действующих в Российской Федерации:

- вата, марля, бинты – 10%;
- нитки швейные из химических нитей – 10%;
- мешки, пакеты упаковочные – 5%.

Специфические ставки таможенной пошлины. Платежи начисляются за единицу облагаемых товаров, т.е. они взимают с веса,

объёма, штуки товара. В частности, ставкой специфической пошлины является следующая – коньяк (группа по ТНВЭД 2208) 2 евро за 1 л.

Таким образом, размеры специфических пошлин не зависят от товарных цен и, соответственно, от таможенной стоимости товара. Если цены на товар растут, то степень обложения специфическими пошлинами по отношению к цене товара понижается. Однако этот недостаток специфических пошлин компенсируется тем, что поступления в бюджет от взимания таможенных пошлин не уменьшаются в случае резкого падения товарных цен. Кроме того, использование специфических пошлин позволяет бороться с уклонением от уплаты таможенных платежей путём занижения цен на импортные и экспортные товары.

Комбинированные, или смешанные ставки пошлины, сочетают в себе адвалорный и специфический принципы обложения.

В качестве примера можно привести следующие виды комбинированных ставок:

- морозильники бытовые – 20% от таможенной стоимости, но не менее 0,24 евро за 1 л ёмкости;
- аппараты кассовые – 20%, но не менее, 60 евро за шт.;
- обувь из кожи – 10% от стоимости, но не менее 1 евро за пару.

Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу РФ, от видов сделок и от других факторов.

Объектом обложения таможенной пошлиной признаны товары, перемещаемые через таможенную границу РФ. Налоговой базой являются их стоимостные либо натуральные показатели. Таким образом, **основой для определения размера обложения** таможенной пошлиной могут быть таможенная стоимость товаров, натуральные показатели (объём, количество) перемещаемых через таможенную границу товаров, или же и то и другое одновременно.

Таможенную стоимость заявляет, т.е. декларирует, таможенному органу **декларант** при перемещении товара через российскую таможенную границу. Таможенная стоимость определяется самим декларантом. При этом таможенная стоимость может быть выражена не только в российских рублях, но и в любой другой валюте. Контроль за правильностью её определения осуществляет таможенный орган, производящий таможенное оформление товара.

4.2.10. Ставки таможенной пошлины

Для определения размера таможенной пошлины применяются **ставки таможенной пошлины**. Ставки представляют собой размер платежа, подлежащий взиманию за конкретный товар. В отличие от

большинства действующих в Российской Федерации налогов, по таможенной пошлине не установлена чётко ограниченная шкала ставок или единая ставка. Существует огромное количество таких ставок, которые устанавливаются в зависимости от номенклатуры ввозимого или вывозимого товара, от их характеристик и ряда других условий. Число таких ставок достигает десятки тысяч.

В настоящее время ставки таможенной пошлины в Российской Федерации устанавливаются Правительством РФ. Размер таможенных ставок зависит от вида внешнеэкономической операции (ввоз, вывоз), от страны происхождения товара, а также от кода товара, присвоенного в соответствии с ТН ВЭД¹.

4.2.11. Тарифные льготы и тарифные преференции

Возможность предоставления **тарифных льгот и тарифных преференций** устанавливается Законом РФ «О таможенном тарифе». Они не могут носить индивидуального характера за исключением случаев, особо оговорённых в законе.

Под **тарифной льготой** понимается предоставляемая льгота в отношении товаров, перемещаемых через границу. Она может выступать в виде возврата ранее уплаченной пошлины, в виде освобождения от оплаты пошлины, или в виде снижения ставки пошлины: Таможенным законодательством РФ установлено большое число тарифных льгот. Приведём некоторые из них.

От уплаты таможенной пошлины, в частности, освобождаются товары, ввозимые и вывозимые в качестве гуманитарной и безвозмездной помощи, в благотворительных целях, в целях ликвидации последствий аварий, катастроф, стихийных бедствий.

Не облагаются таможенной пошлиной товары, перемещаемые через границу физическими лицами в личных целях и не предназначенные для производственной или другой коммерческой деятельности.

Не взимается таможенная пошлина также при ввозе на территорию РФ учебных пособий для бесплатных учебных, дошкольных и лечебных учреждений, периодические печатные издания и книжная продукция.

Тарифные преференции – это разновидность тарифных льгот в виде специальных преимуществ, предоставляемых при обложении пошлиной товаров, происходящих из отдельных стран или группы

¹ Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности РФ (ТНВЭД) – классификатор товаров, применяемый таможенными органами и участниками внешнеэкономической деятельности (ВЭД) в целях проведения таможенных операций.

стран. Естественно, что установленные для этих стран преференции не распространяются на такие же товары из других стран. Тарифные преференции устанавливаются в виде освобождения от оплаты пошлины, снижения ставок пошлин либо установления тарифных квот на ввоз или вывоз в отношении отдельных товаров.

Тарифные преференции касаются товаров, происходящих из государств, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз. Распространяются они и на товары, происходящие из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций

Одновременно с этим Правительство РФ вправе устанавливать дополнительные тарифные льготы.

Согласно требованиям ВТО должен быть снижен уровень тарифной защиты.

В 2007 – 2011 гг. в рамках мер по поддержке отечественного АПК был повышен уровень тарифной защиты в отношении наиболее чувствительных категорий товаров.

С учётом обязательств, принятых Россией в ходе переговоров о вступлении в ВТО, несмотря на достаточно комфортные условия присоединения, уровень тарифной защиты должен быть снижен:

- на живых свиней с 40 до 5%;
- на импорт свинины внутри квот с 15 до 0%, сверх квот с 75 до 65% (с учётом преференции ставка – до 48%);
- на субпродукты с 25 до 15%;
- на сухое молоко с 25 до 15%;
- на сухую молочную сыворотку – с 15%, но не менее 0,35 евро за 1 кг, до 10...15%.

В Минсельхозе России утверждена «дорожная карта» по таможенно-тарифному и нетарифному регулированию импорта сельхозпродукции, которой предусматривается ежеквартальный мониторинг объёмов и стоимостных показателей производства и импорта на единую территорию Таможенного союза сельскохозяйственной продукции и продовольствия, особенно по чувствительным категориям товаров, и принятие на основе данных мониторинга мер по защите внутреннего рынка.

Это как один из примеров, будут снижены ставки на машиностроительную продукцию, автомобили и т.д.

4.2.12. Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины

Расчёт сумм подлежащей уплате таможенной пошлины производится по следующим формулам.

Формула 1. Используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставкам в евро за единицу товара. В этом слу-

чае основой для исчисления является соответствующее количество товара:

$$П_{и} = B_{т} \times C_{и} \times K_{з} : K_{в},$$

где $П_{и}$ – размер таможенной пошлины; $B_{т}$ – количество товара; $C_{и}$ – ставка таможенной пошлины в евро за единицу товара; $K_{з}$ – курс евро, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации; $K_{в}$ – курс валют, в которой указана таможенная стоимость товара, установленный Банком России на дату принятия таможенной декларации.

Пример 1. ООО «Азалия», участник ВЭД, ввозит на таможенную территорию РФ 6500 бутылок коньяка ёмкостью 0,5 л каждая. Таможенная стоимость товара заявлена декларантом в долларах США. Установленные Банком России курсы валют на дату принятия таможенной декларации составляют:

евро – 39,9 р. за 1 евро;

доллар США – 28,7 р. за 1 доллар.

Вначале рассчитаем налоговую базу. Она равна 3250 л ($6500 \times 0,5$). Сумма таможенной пошлины, подлежащей уплате в бюджет, при ставке таможенной пошлины 2 евро за 1л составляет:

$$3250 \times 2,0 \times 39,9 : 28,7 = 9037 \text{ долл. США.}$$

Формула 2. Используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставкам в процентах к таможенной стоимости товара:

$$П_{и} = C_{т} \times C_{и},$$

где $П_{и}$ – размер таможенной пошлины; $C_{т}$ – таможенная стоимость товара; $C_{и}$ – ставка таможенной пошлины, установленная в процентах к таможенной стоимости товара.

Пример 2. ООО «Кенгуру», участник ВЭД, ввозит на таможенную территорию РФ детские игрушки. Объявленная таможенная стоимость товара – 16 тыс. долл. США. Сумма таможенной пошлины, подлежащей уплате в бюджет, при ставке таможенной пошлины 5% составляет 800 долл. США (5% от 16 000 долл.).

Формула 3. Данная формула используется в отношении товаров, облагаемых таможенной пошлиной по комбинированным ставкам.

В этом случае применяются две предыдущие формулы: сначала исчисляется размер пошлины по ставке в евро за единицу товара, затем исчисляется размер пошлины по адвалорной ставке. Для определения окончательного размера таможенной пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая из полученных величин, определённая по каждой формуле.

Пример 3. ОАО «Электрон», участник ВЭД, ввозит на таможенную территорию РФ 1500 измерительных приборов. Объявленная её таможенная стоимость всей партии указанных товаров составляет 453 000 долл. США.

Установленные Банком России курсы валют на дату принятия таможенной декларации составляют:

евро – 39,9 р. за 1 евро;

доллар США – 28,7 р. за 1 доллар.

Ставка таможенной пошлины составляет 20% от таможенной стоимости, но не менее 60 евро за 1 шт.

Определим сумму таможенной пошлины:

а) по специфической ставке – 125 122 долл. ($1200 \times 60 \times 39,9 : 28,7$);

б) по адвалорной ставке – 90 600 долл. (20% от 453 000).

Таким образом, рассчитанная по адвалорной ставке сумма таможенной пошлины оказалась меньше, чем рассчитанная по специфической ставке. В связи с этим организация должна заплатить таможенную пошлину в сумме 125 122 долл. США.

В отличие от других налогов таможенные платежи уплачиваются непосредственно таможенному органу и уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации.

В случаях, когда участник ВЭД активно осуществляет внешне-торговые операции, то для упрощения его работы предусмотрена авансовая форма оплаты таможенных платежей. Таможенная пошлина может уплачиваться как в валюте РФ, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются Банком России.

ТК РФ предусмотрена возможность предоставления **отсрочек или рассрочек по уплате** таможенных платежей. Срок этой рассрочки или отсрочки платежей не может превышать двух месяцев со дня принятия таможенной декларации.

4.2.13. Контрольные вопросы

1. Какие признаки характеризуют таможенную пошлину как налоговый платёж?
2. Какие существуют виды таможенной пошлины?
3. Кто является плательщиком таможенной пошлины?
4. Что является базой обложения таможенной пошлиной?
5. Каковы отличительные особенности, ставки таможенной пошлины? Какие существуют их виды?
6. Какие существуют тарифные льготы и тарифные преференции по уплате таможенной пошлины?
7. Как определяется сумма подлежащей уплате таможенной пошлины?

5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Тема 5.1. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

5.1.1. Понятие транспортного налога	262
5.1.2. Налогоплательщики	262
5.1.3. Объекты налогообложения	263
5.1.4. Налоговая база	264
5.1.5. Налоговый период	265
5.1.6. Налоговые ставки	265
5.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога	270
5.1.8. Порядок и сроки уплаты налога в Тамбовской области	272
5.1.9. Контрольные вопросы	273

5.1.1. Понятие транспортного налога

Транспортный налог относится к региональным налогам. Он введён с 1 января 2003 г. гл. 28 НК РФ и заменил собой ранее действующую систему налогов, зачисляемых в дорожные фонды:

- налог на реализацию горюче-смазочных материалов;
- налог на пользователей автомобильных дорог;
- налог с владельцев автотранспортных средств;
- налог на приобретение автотранспортных средств.

Транспортный налог регламентируется федеральными законодательными актами, а вводится законодательными актами субъектов РФ, которые в соответствии с НК РФ имеют право определять ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты, а также форму отчётности по данному налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их применения.

5.1.2. Налогоплательщики

Плательщиками транспортного налога выступают лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектами налогообложения.

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Физические лица	Организации
на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства	

5.1.3. Объект налогообложения

5.1. Транспортные средства – объекты налогообложения

Группа	Объекты налогообложения	Не являются объектами налогообложения
1	Автомобили Мотоциклы и мотороллеры Автобусы Самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу Самолёты и вертолёты Теплоходы, яхты, парусные суда, катера Снегоходы и мотосани Моторные лодки и гидроциклы	Легковые автомобили, оборудованные для инвалидов Морские и речные суда, принадлежащие организациям, для которых основным видом деятельности являются пассажирские и(или) грузовые перевозки Моторные лодки, у которых мощность двигателя не превышает 5 л. с., а также вёсельные лодки Промысловые морские и речные суда Тракторы, комбайны и другие специальные машины, зарегистрированные на сельскохозяйственные предприятия и используемые для сбора или выращивания сельхозпродукции
2	Несамоходные (буксируемые) суда	Самолёты и вертолёты, принадлежащие санитарной авиации или медицинской службе
3	Другие водные и воздушные транспортные средства	Транспортные средства, находящиеся в розыске Транспортные средства, принадлежащие федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная служба Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов

5.1.4. Налоговая база

Налоговая база по налогу установлена в зависимости от категории объекта налогообложения.

По транспортным средствам, имеющим двигатели, налоговой базой является мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах.

По воздушным транспортным средствам, для которых определяется тяга реактивного двигателя, налоговая база представляет собой паспортную статическую тягу реактивных двигателей на взлётном режиме в килограммах силы.

В отношении водных несамоходных, т.е. буксируемых, транспортных средств, по которым установлена валовая вместимость, указанная вместимость в регистровых тоннах и является налоговой базой.

По всем другим водным и воздушным транспортным средствам налоговая база установлена как единица транспортного средства.

НК РФ установлена единая для всех транспортных средств **налоговая база** независимо от марки и страны их изготовления. При этом важно подчеркнуть, что налоговая база должна определяться отдельно по каждому транспортному средству.

Особенности определения налоговой базы показаны на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Налоговая база

5.1.5. Налоговый период

Налоговый период	Календарный год
Отчётный период для налогоплательщиков – организаций	первый квартал полугодие девять месяцев

5.1.6. Налоговые ставки

Налоговые ставки по налогу, как уже отмечалось, устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от установленной налоговой базы и на основе установленных НК РФ средних ставок налогообложения. Если ставки транспортного налога не определены законами субъекта РФ, то применяются значения ставок, предусмотренные п. 1 ст. 361 НК РФ (п. 4 ст. 361 НК РФ). (Изменения вступили в силу с 1 января 2013 г. Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ). Установленные НК РФ средние ставки транспортного налога приведены в табл. 5.2.

Ставки транспортного налога в Тамбовской области приведены в табл. 5.3.

Установленная НК РФ существенная дифференциация средних налоговых ставок в зависимости от мощности двигателя транспортного средства направлена на усиление социальной справедливости при взимании этого налога. Достигается это за счёт того, что максимальные ставки установлены по более мощным, а значит, и более дорогостоящим автотранспортным средствам. Исходя из этого, сравнительно высокие средние налоговые ставки предусмотрены по таким транспортным средствам, как самолёты, катера, яхты, гидроциклы и другие подобные водные и воздушные транспортные средства.

5.2. Ставки транспортного налога на 2013 год

Объект налогообложения, с каждой лошадиной силы ТС	Ставка налога, р.
Грузовые автомобили:	
самоходные средства	2,5
до 100 л. с.	2,5
от 100 до 150 л. с.	4,0
от 150 до 200 л. с.	5,0
от 200 до 250 л. с.	6,5
свыше 250 л. с.	8,5

Объект налогообложения, с каждой лошадиной силы ТС	Ставка налога, р.
Легковые автомобили:	
до 100 л. с.	2,5
от 100 до 150 л. с.	3,5
от 150 до 200 л. с.	5,0
от 200 до 250 л. с.	7,5
от 250 до 410 л. с.	15
свыше 410 л. с.	300
Мотоциклы и мотороллеры:	
до 20 л. с.	1
от 20 до 35 л. с.	2
от 35 до 150 л. с.	5
более 150 л. с.	25
Автобусы с мощностью двигателя:	
до 200 л. с.	5
выше 200 л. с.	10
Снегоходы и мотосани:	
до 50 л. с.	2,5
свыше 50 л. с.	5,0
Катера, яхты и моторные лодки:	
до 100 л. с.	10
от 100 до 300 л. с.	20
свыше 300 л. с.	200
буксируемые суда, за т	20
Гидроциклы с мощностью мотора:	
до 100 л. с.	25
от 100 до 150 л. с.	50
более 150 л. с.	250
Другие транспортные средства:	
самолёты и вертолёты	25
реактивные самолёты, с кг тяги	50
не имеющие двигателей, за шт.	200

5.3. Ставки по транспортному налогу в Тамбовской области на 2013 год

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в рублях)
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;	10
2) от 100 до 150 л. с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно;	25
3) свыше 150 до 200 л. с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно;	30
4) свыше 200 до 250 л. с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно;	65
5) свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	135
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно;	4
2) свыше 20 до 35 л. с. (свыше 14,7 до 25,74 кВт) включительно;	8
3) свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно;	40
2) свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	80
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;	25
2) свыше 100 до 150 л. с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно;	40
3) свыше 150 до 200 л. с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно;	50
4) свыше 200 до 250 л. с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно;	60
5) свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	75

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в рублях)
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	25
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно;	25
2) свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт) включительно	50
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;	5
2) свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт) включительно	100
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;	100
2) свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт) включительно	200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно;	125
2) свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт) включительно	250
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолёты, вертолёты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Другие водные и воздушные транспортные суда, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Право установления конкретных налоговых ставок предоставлено законодательным органам субъектов Российской Федерации. Они могут увеличивать или уменьшать указанные средние налоговые ставки, но не более чем в 10 раз. При этом допускается возможность установ-

ления дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учётом количества лет, прошедших с года их выпуска и экологического класса.

При установлении законодательными органами субъектов РФ конкретных ставок многие из них были существенно скорректированы. При этом для большинства автомобилей отечественного производства предусмотрены, как правило, минимально низкие ставки. В качестве примера приведём отдельные ставки данного налога, действующие в Москве. На автомобили с мощностью двигателя до 100 л. с. ставка налога установлена в размере 7 р. с 1 л. с. Владельцы же легковых автомобилей с мощностью двигателя более 250 л. с. уплачивают налог в размере 150 р. с 1 л. с. Владельцев зарегистрированных в Москве яхт и других парусных моторных судов с мощностью двигателя от 100 л. с. платят налог по 80 р. с 1 л. с., а более 100 л. с. – по 160 р. с 1 л. с.

В целом же, в 2013 г. ставки транспортного налога почти не изменились по сравнению с 2012 г. Представляем вашему вниманию таблицу ставок транспортного налога, актуальную на 1 января 2013 г. Согласно с налоговым кодексом, каждый регион должен руководствоваться представленными в табл. 5.2 ставками при расчете ставок налога на автотранспорт.

Налоговые льготы. Федеральным законодательством льготы по транспортному налогу не предусмотрены. Вместе с тем, как уже отмечалось, законодательные органы субъектов РФ имеют право устанавливать для налогоплательщиков данного региона налоговые льготы.

От уплаты налога на территории Тамбовской области освобождаются:

- 1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, полные кавалеры ордена Славы, полные кавалеры Трудовой Славы, полные кавалеры ордена Трудовой Славы в части зарегистрированных на их имя (не более одного на владельца) легковых автомобилей (мотоциклов);

- 2) участники и инвалиды Великой Отечественной войны, инвалиды боевых действий и инвалиды вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и приравненные к ним лица, в части зарегистрированных на их имя (не более одного на владельца) легковых автомобилей (мотоциклов);

- 3) бюджетные учреждения, финансируемые из областного и местных бюджетов;

- 4) органы законодательной (представительной), исполнительной власти области и органы местного самоуправления – в отношении транспортных средств, используемых для осуществления возложенных на них полномочий;

5) общественные организации инвалидов, предприятия, учреждения и организации, находящиеся в их собственности и использующие транспортные средства для осуществления своей уставной деятельности;

6) предприятия, осуществляющие содержание и ремонт автомобильных дорог общего пользования (внегородских автомобильных дорог, являющихся государственной собственностью), у которых удельный вес доходов от осуществления этой деятельности составляет не менее 70% от общей суммы доходов;

7) сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых удельный вес доходов от реализации сельскохозяйственной продукции в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в части принадлежащих им грузовых автомобилей, независимо от мощности двигателя;

8) организации, осуществляющие деятельность аэропортов, деятельность по управлению аэропортами и воздушным движением;

9) не подлежат налогообложению по ставкам, указанным в п. 1 ст. 361 НК РФ, пассажирские автотранспортные предприятия, осуществляющие внутриобластные междугородние и пригородные перевозки пассажиров в части автобусов, находящихся в их собственности (хозяйственном ведении), в случае получения не менее 90% доходов в течение налогового периода от осуществления этих перевозок;

10) для лиц, получающих пенсии, назначенные в соответствии с пенсионным законодательством РФ, налоговые ставки уменьшаются на 50% на автомобили легковые с мощностью двигателя до 150 л. с. включительно или мотоциклы в части зарегистрированных на их имя (не более одного на владельца) легковых автомобилей (мотоциклов).

5.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога

Порядок исчисления налога установлен в зависимости от категории налогоплательщиков. Например, налогоплательщики организации обязаны самостоятельно исчислять сумму налога, а сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основе сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ. В связи с этим налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, должны уплачивать налог на основании налогового уведомления, полученного от налогового органа.

Для налогоплательщиков-организаций. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога и вносят её в бюджет самостоятельно.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода по формуле

$$\text{Налог тр (н)} = Qб \times Ст,$$

где Налог тр (н) – сумма налога по итогам налогового периода; Qб – налоговая база; Ст – налоговая ставка.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчётного периода по формуле

$$\text{Налог тр (ав)} = Qб \times 1/4 \times Ст,$$

где Налог тр (ав) – сумма авансового платежа по налогу.

В случае регистрации транспортного средства или снятия с учёта в течение отчётного периода исчисление налога производят с учётом *коэффициента*.

$$\text{Налог тр (ав)} = Qб \times 1/4 \times Ст \times К,$$

где К = Nр / Nо, Nр – число полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика; Nо – число календарных месяцев в отчётном периоде.

При этом месяц регистрации и снятия с учёта принимается как полный месяц. Если регистрация и снятие с учёта происходят в течение одного календарного месяца, то указанный месяц принимается как один полный месяц.

Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется по формуле

$$\text{Налог тр (б)} = \text{Налог тр (н)} - \text{Налог тр (ав)},$$

где Налог тр (н) – сумма налога по итогам налогового периода; Налог тр (ав) – суммы авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа, подлежащего уплате в бюджет по итогам отчётного периода, определяется по формуле

$$\text{Налог тр (б)} = \text{Налог тр (ав)}.$$

Пример. ООО «Запад» имеет на балансе два легковых автомобиля: один мощностью 180 л. с., мощность другого составляет 230 л. с. Законом субъекта РФ, в котором зарегистрированы указанные автомобили, установлены следующие ставки транспортного налога. Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 150 до 200 л. с. – 25 р. за 1 л. с. Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 200 до 250 л. с. – 45 р. за 1 л. с. В законе субъекта РФ не предусмотрена отмена авансовых платежей по транспортному налогу.

На основе этих данных рассчитаем сумму авансовых платежей и сумму налога по итогам налогового периода.

Авансовые платежи за первый, второй и третий кварталы составят одинаковые суммы и будут равны $(180 \times 250 + 230 \times 45) : 4 = 3712,5$ р. Таким образом, за три отчётных периода организация заплатит в бюджет 11 137,5 р. ($3712,5 \times 3$).

Сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, т.е. года, будет равна: $(180 \times 25 + 230 \times 45) - 11137,5 = 3712,5$ р.

Пример. ООО «Сириус» приобрело в мае текущего года легковой автомобиль, мощность двигателя которого 200 л. с. Зарегистрирован автомобиль в ГИБДД 3 июня этого же года. 5 декабря текущего года данный автомобиль был передан дочерней компании и снят с учёта. В субъекте РФ, где был зарегистрирован данный автомобиль, налоговая ставка по легковым автомобилям мощностью свыше 150 до 200 л. с. включительно установлена в размере 55 р. за 1 л. с.

На основе имеющихся данных рассчитаем сумму транспортного налога, подлежащего уплате данной организацией по итогам текущего года.

Количество полных месяцев (с июня по декабрь), в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на организацию, составляет семь. Следовательно, величина коэффициента составляет 0,58 ($7 : 12$).

Таким образом, величина транспортного налога за текущий год составит: $(200 \times 55 \times 0,58) = 6380$ р.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства.

5.1.8. Порядок и сроки уплаты налога в Тамбовской области

Уплата налога и авансовых платежей налогоплательщиками, являющимися организациями, производится по месту нахождения транспортных средств в следующие сроки:

Авансовые платежи в размере 25% суммы налога, исчисленного за год, не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчётным периодом.

По окончании календарного года определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Плательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту регистрации транспортных средств налоговый расчёт по авансовым платежам по истечении отчётного периода, но не

позднее одного месяца с его окончания. По истечении календарного года налоговая декларация представляется в сроки, установленные п. 3 ст. 363.1 НК РФ.

Изменён срок уплаты налога на имущество физических лиц, транспортного и земельного налога.

В соответствии с внесёнными изменениями налог на имущество физических лиц за 2012 г. подлежит уплате гражданами на основании налоговых уведомлений не позднее 1 ноября 2013 г.

Налоговые уведомления в соответствии с п. 2 ст. 52 НК РФ будут направлены гражданам не позднее 1 октября 2013 г.

5.1.9. Контрольные вопросы

1. Какие налоги заменил транспортный налог?
2. Какие права предоставлены законодательным (представительным) органам субъектов РФ при установлении транспортного налога?
3. Что является объектом обложения транспортным налогом?
4. Какие транспортные средства не являются объектами налогообложения?
5. Как определяется налоговая база по транспортному налогу?
6. Каковы ставки транспортного налога? Кто их устанавливает?
7. В каком порядке исчисляется и уплачивается транспортный налог?
8. Какие периоды признаны отчётными и налоговым для транспортного налога?

Тема 5.2. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

5.2.1. Общие положения	274
5.2.2. Игорные зоны	279
5.2.3. Налогоплательщики	281
5.2.4. Объекты налогообложения	281
5.2.5. Налоговая база	282
5.2.6. Налоговый период	282
5.2.7. Налоговые ставки	282
5.2.8. Порядок исчисления налога	283
5.2.9. Порядок и сроки уплаты налога	284
5.2.10. Организация и проведение азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах вне игорных зон	284
5.2.11. Контрольные вопросы	286

Налог на игорный бизнес регулируется гл. 29 НК РФ, также Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (с изменениями от 24 июня 2009 г., 22 апреля, 3 ноября 2010 г., 4 мая, 13 июня, 18 июля, 16 ноября 2011 г.).

Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ состоит из трёх глав:

Глава 1. Общие положения.

Глава 2. Игорные зоны.

Глава 3. Организация проведения азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах вне игорных зон.

5.2.1. Общие положения

Федеральным законом «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» определяются правовые основы государственного регулирования деятельности по организации и проведению азартных игр на территории Российской Федерации и устанавливаются ограничения осуществления данной деятельности в целях защиты нравственности, прав и законных интересов граждан.

Действие настоящего Федерального закона не распространяется на деятельность по организации и проведению лотерей, а также на деятельность бирж.

Правовое регулирование деятельности по организации и проведению азартных игр осуществляется в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, а также может осуществляться принятыми в соответствии с настоящим Федеральным законом иными нормативными правовыми актами.

Государственное регулирование деятельности по организации и проведению азартных игр осуществляется путём:

1) установления порядка осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и соответствующих ограничений, обязательных требований к организаторам азартных игр, игорным заведениям, посетителям игорных заведений, игорных зон;

2) выделения территорий, предназначенных для осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр, – игорных зон;

3) выдачи разрешений на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорных зонах;

4) выдачи лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах;

5) осуществления государственного надзора в области организации и проведения азартных игр, направленного на предупреждение, выявление и пресечение нарушений законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр лицами, осуществляющими указанную деятельность.

Государственное регулирование деятельности по организации и проведению азартных игр в соответствии с настоящим Федеральным законом осуществляется Правительством Российской Федерации, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством Российской Федерации на осуществление функций по нормативно-правовому регулированию в сфере организации и проведения азартных игр, иными федеральными органами исполнительной власти Российской Федерации в пределах их компетенции, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, уполномоченными на осуществление функций по управлению игорными зонами.

Проверка технического состояния игрового оборудования осуществляется уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе.

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:

1) азартная игра – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключённое двумя или несколькими участниками такого соглашения между собой либо с организатором азартной игры по правилам, установленным организатором азартной игры;

2) пари – азартная игра, при которой исход основанного на риске соглашения о выигрыше, заключаемого двумя или несколькими участниками пари между собой либо с организатором данного вида азартной игры, зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;

3) ставка – денежные средства, передаваемые участником азартной игры организатору азартной игры или другому участнику азартной игры и служащие условием участия в азартной игре в соответствии с правилами, установленными организатором азартной игры;

4) выигрыш – денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры;

5) организатор азартной игры – юридическое лицо, осуществляющее деятельность по организации и проведению азартных игр;

6) деятельность по организации и проведению азартных игр – деятельность, направленная на заключение основанных на риске соглашений о выигрыше с участниками азартных игр и(или) организацию заключения таких соглашений между двумя или несколькими участниками азартной игры;

7) игровая зона – часть территории Российской Федерации, которая предназначена для осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и границы которой установлены в соответствии с настоящим Федеральным законом;

8) разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игровой зоне – выдаваемый в соответствии с настоящим Федеральным законом документ, предоставляющий организатору азартных игр право осуществлять деятельность по организации и проведению азартных игр в одной игровой зоне без ограничения количества и вида игорных заведений;

9) лицензия на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах – документ, выдаваемый в соответствии с настоящим Федеральным законом и предоставляющий организатору азартных игр право осуществлять деятельность по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах вне игорных зон, с обязательным указанием в приложении к нему количества и места нахождения филиалов или иных мест осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах;

10) участник азартной игры – физическое лицо, принимающее участие в азартной игре и заключающее основанное на риске соглашение о выигрыше с организатором азартной игры или другим участником азартной игры;

11) игорное заведение – здание, строение, сооружение (единая обособленная часть здания, строения, сооружения), в которых осуществляется исключительно деятельность по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг (в том числе филиал или иное место осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр и оказанию сопутствующих азартным играм услуг);

12) казино – игорное заведение, в котором осуществляется деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых столов и иного предусмотренного настоящим Федеральным законом игрового оборудования;

13) зал игровых автоматов – игорное заведение, в котором осуществляется деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых автоматов или игровых автоматов и иного предусмотренного настоящим Федеральным законом игрового оборудования, за исключением игровых столов;

14) букмекерская контора – игорное заведение или часть игорного заведения, в которых организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр;

15) тотализатор – игорное заведение или часть игорного заведения, в которых организатор азартных игр организует заключение пари между участниками тайного вида азартных игр;

16) игровое оборудование – устройства или приспособления, используемые для проведения азартных игр;

17) игровой стол – игровое оборудование, которое представляет собой место с одним или несколькими игровыми полями и при помощи которого организатор азартных игр проводит азартные игры между их участниками либо выступает в качестве их участника через своих работников;

18) игровой автомат – игровое оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), используемое для проведения азартных игр с материальным выигрышем, который определяется случайным образом устройством, находящимся внутри корпуса такого игрового оборудования, без участия организатора азартных игр или его работников;

19) касса букмекерской конторы – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр заключает пари с участниками данного вида азартных игр и в которой находится специальное оборудование, позволяющее учитывать ставки, определять результат азартной игры и выплачивать денежный выигрыш;

20) касса тотализатора – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр организует заключение пари между участниками данного вида азартных игр и в которой находится специальное оборудование, позволяющее учитывать ставки, определять результат азартной игры и выплачивать денежный выигрыш;

21) касса игорного заведения – часть игорного заведения, в которой организатор азартных игр осуществляет операции с денежными средствами и в которой находится специальное оборудование, позволяющее осуществлять указанные операции;

22) зона обслуживания участников азартных игр – часть игорного заведения, в которой установлены игровое оборудование, кассы игорного заведения, тотализатора, букмекерской конторы, а также иное используемое участниками азартных игр оборудование;

23) служебная зона игорного заведения – обособленная часть игорного заведения, которая предназначена для работников, организатора азартных игр и в которую не допускаются участники азартных игр;

24) сопутствующие азартным играм услуги – гостиничные услуги, услуги общественного питания, услуги в сфере зрелищно-развлекательных мероприятий.

Ограничения осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр.

1. Деятельность по организации и проведению азартных игр может осуществляться исключительно организаторами азартных игр при соблюдении требований, предусмотренных настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами.

2. Деятельность по организации и проведению азартных игр может осуществляться исключительно в игорных заведениях, соответствующих требованиям, предусмотренным настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

3. Деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, в том числе сети «Интернет», а также средств связи, в том числе подвижной связи, запрещена.

Требования к организаторам азартных игр.

1. Организаторами азартных игр могут выступать исключительно юридические лица, зарегистрированные в установленном порядке на территории Российской Федерации.

2. Не могут выступать организаторами азартных игр юридические лица, учредителями (участниками) которых являются Российская Федерация, субъекты Российской Федерации или органы местного самоуправления, а также лица, имеющие неснятую или непогашенную судимость за преступления в сфере экономики либо за умышленные преступления средней тяжести, тяжкие преступления, особо тяжкие преступления.

3. Организатор азартных игр обязан предоставлять сведения, необходимые для осуществления государственного надзора за соблюдением требований законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр. Состав и порядок предоставления таких сведений устанавливаются Правительством Российской Федерации.

4. Организатор азартных игр обязан обеспечивать личную безопасность участников азартных игр, иных посетителей игорного заведения, работников организатора азартных игр во время их нахождения в игорном заведении.

5. Организатор азартных игр обязан соблюдать установленные Правительством Российской Федерации в соответствии с настоящим Федеральным законом правила совершения операций с денежными средствами при организации и проведении азартных игр.

6. Стоимость чистых активов организатора азартных игр в течение всего периода осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр не может быть менее:

1) 600 миллионов рублей – для организаторов азартных игр в казино и залах игровых автоматов;

2) 1 миллиард рублей – для организаторов азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах.

7. Для целей настоящего Федерального закона порядок расчёта стоимости чистых активов организаторов азартных игр устанавливается уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

5.2.2. Игорные зоны

Создание и ликвидация игорных зон.

На территории Российской Федерации создаются четыре игорные зоны. На территории одного субъекта Российской Федерации может быть создано не более одной игорной зоны. В случае если игорная зона включает в себя части территорий нескольких субъектов Российской Федерации, на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации не могут быть созданы другие игорные зоны.

Игорные зоны создаются на территориях следующих субъектов Российской Федерации:

Алтайский край;

Приморский край;

Калининградская область;

Краснодарский край.

Порядок создания и ликвидации игорных зон, а также их наименования, границы, иные параметры игорных зон определяются Правительством Российской Федерации.

Решения о создании и ликвидации игорных зон принимаются Правительством Российской Федерации по согласованию с органами государственной власти субъектов Российской Федерации. При этом границы игорных зон определяются на основании предложений органов государственной власти субъектов Российской Федерации, вносимых в Правительство Российской Федерации.

Предложения о границах игорных зон, включающих в себя части территорий нескольких субъектов Российской Федерации, вносятся в Правительство Российской Федерации на основании соглашения, заключаемого между органами государственной власти соответствующих субъектов Российской Федерации.

Порядок управления игорными зонами, включающими в себя части территорий нескольких субъектов Российской Федерации, порядок реализации в таких игорных зонах прав, предоставленных субъектам Российской Федерации законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, порядок распределения между бюджетами соответствующих субъектов Российской Федерации средств от уплаты налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, определяются на основании соглашения, заключаемого между органами государственной власти соответствующих субъектов Российской Федерации.

Срок действия игорных зон не может быть ограничен.

В решении о создании игорной зоны могут быть установлены дополнительные требования к отдельным видам игорных заведений и иные ограничения.

Разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне.

Разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне предоставляет организатору азартных игр право осуществлять деятельность по организации и проведению азартных игр в игорной зоне при соблюдении требований и ограничений, установленных решением о создании соответствующей игорной зоны.

Разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне выдаётся органом управления игорной зоной в соответствии с законодательством субъекта Российской Федерации (соглашением между органами государственной власти соответствующих субъектов Российской Федерации), в том числе путём проведения аукциона или конкурса.

Разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне выдаётся без ограничения срока действия и действует до момента ликвидации соответствующей игорной зоны. В разрешении на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне должна быть указана дата, с которой организатор азартных игр имеет право приступить к осуществлению соответствующей деятельности, а также наименование игорной зоны, в которой такая деятельность может осуществляться.

Разрешение на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игровой зоне может быть аннулировано органом управления игровой зоной в следующих случаях:

- 1) ликвидация в установленном порядке юридического лица, являющегося организатором азартных игр;
- 2) несоответствие игорного заведения требованиям, установленным настоящим Федеральным законом;
- 3) нарушение организатором азартных игр установленного настоящим Федеральным законом порядка осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр, в том числе в случае осуществления деятельности по организации и проведению азартных игр вне игровой зоны;
- 4) неоднократное нарушение организатором азартных игр установленного порядка предоставления информации, предусмотренной настоящим Федеральным законом, или выявление фактов недостоверности такой информации;
- 5) заявление организатора азартных игр.

В случае если в течение трёх лет с даты получения разрешения на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игровой зоне организатор азартных игр не приступил к осуществлению деятельности по организации и проведению азартных игр в соответствующей игровой зоне, данное разрешение аннулируется.

Решение об отказе в выдаче, переоформлении или об аннулировании разрешения на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игровой зоне может быть обжаловано в установленном порядке в суд.

5.2.3. Налогоплательщики

Налогоплательщиками налога на игровой бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

5.2.4. Объекты налогообложения

Объекты налогообложения, указанные в п. 1 ст. 366, зарегистрированные в игорных заведениях, деятельность по организации и проведению азартных игр которых прекращена в силу ч. 6 – 9 ст. 16 Федерального закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ, подлежат снятию с регистрации по решению налогового органа без заявления налогоплательщика с обязательным письменным уведомлением налогоплательщика о принятом налоговым органом решении в течение шести дней (ст. 26 Федерального закона от 27.12.2009 № 374-ФЗ).

Названные изменения в гл. 29 «Налог на игорный бизнес» внесены *Федеральным законом от 16.11.11 № 319-ФЗ*. Таким образом, с 1 января текущего года налогом на игорный бизнес облагаются:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- процессинговый центр тотализатора;
- процессинговый центр букмекерской конторы;
- пункт приёма ставок тотализатора;
- пункт приёма ставок букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения необходимо зарегистрировать в налоговом органе по месту его установки (нахождения) не позднее чем за два дня до даты открытия (п. 2 ст. 366 НК РФ). Кроме того, налогоплательщик обязан зарегистрировать любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты открытия или закрытия каждого такого объекта.

Регистрация объектов налогообложения производится на основании соответствующего заявления налогоплательщика. Рекомендуемые формы таких заявлений *утверждены письмом ФНС России от 20.12.11 № ЕД-4-3/21748@*.

Обязательные формы появятся чуть позже. Приказ Минфина России от 22.12.11 № 184н «Об утверждении форм документов, используемых при регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес» в данный момент находится на государственной регистрации в Минюсте России.

Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. № 319-ФЗ «О внесении изменений в главу 29 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

5.2.5. Налоговая база

По каждому из объектов налогообложения, указанных в ст. 366 Налогового Кодекса, налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

5.2.6. Налоговый период

Налоговым периодом признаётся календарный месяц.

5.2.7. Налоговые ставки

Налоговые ставки:

- 1) за один игровой стол – от 25 000 до 125 000 р.;
- 2) за один игровой автомат – от 1500 до 7500 р.;
- 3) за один процессинговый центр тотализатора – 25 000 до 125 000 р.;

- 4) за один процессинговый центр букмекерской конторы – от 25 000 до 125 000 р.;
- 5) за один пункт приёма ставок тотализатора – от 5000 до 7000 р.;
- 6) за один пункт приёма ставок букмекерской конторы – от 5000 до 7000 р.

5.2.8. Порядок исчисления налога

Порядок исчисления налога.

1. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

В случае если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

2. Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация заполняется налогоплательщиком с учётом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 настоящего Кодекса, отнесённые к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учёта в качестве крупнейших налогоплательщиков (абзац введён Федеральным законом от 30.12.2006 № 268-ФЗ).

3. При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

4. При выбытии объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчис-

ляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

5.2.9. Порядок и сроки уплаты налога

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком в бюджет по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения, указанных в п. 1 ст. 366 настоящего Кодекса, не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период, в соответствии со ст. 370 настоящего Кодекса, т.е. не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

5.2.10. Организация и проведение азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах вне игорных зон

Порядок открытия букмекерских контор и тотализаторов.

1. Деятельность по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах может быть организована вне игорных зон в порядке, установленном настоящей главой.

2. Букмекерские конторы и тотализаторы (за исключением открываемых в игорных зонах) могут быть открыты исключительно на основании лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, порядок выдачи которых определяется Правительством Российской Федерации.

3. В букмекерских конторах и тотализаторах, расположенных вне игорных зон, не может осуществляться деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игровых автоматов и игровых столов.

Требования к букмекерским конторам и тотализаторам.

1. Букмекерские конторы и тотализаторы могут располагаться только в зданиях, строениях, сооружениях, являющихся объектами капитального строительства.

2. Букмекерские конторы и тотализаторы не могут быть расположены:

1) в объектах жилищного фонда, объектах незавершённого строительства, во временных постройках, в киосках, под навесами и в других подобных постройках;

2) в зданиях, строениях, сооружениях, в которых расположены детские, образовательные, медицинские, санаторно-курортные учреждения;

3) в зданиях, строениях, сооружениях автовокзалов, железнодорожных вокзалов, речных вокзалов, речных портов, аэропортов, на станциях и остановках всех видов общественного транспорта (транспорта общего пользования) городского и пригородного сообщения;

4) в помещениях, в которых осуществляется деятельность, не связанная с организацией и проведением азартных игр или оказанием сопутствующих азартным играм услуг;

5) в зданиях, строениях, сооружениях, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и в которых расположены федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, государственные или муниципальные учреждения и унитарные предприятия (за исключением тотализаторов, в которых заключаются пари на конные скачки, конные бега и которые расположены на ипподромах, находящихся в государственной или муниципальной собственности и включённых в перечень, определяемый Правительством Российской Федерации);

6) в зданиях, строениях, сооружениях, в которых расположены культовые и религиозные организации.

3. Букмекерские конторы и тотализаторы также не могут быть расположены на земельных участках, на которых расположены указанные в части 2 настоящей статьи объекты. Дополнительные требования к букмекерским конторам и тотализаторам могут быть установлены Правительством Российской Федерации.

Государственный надзор в области организации и проведения азартных игр.

1. Государственный надзор в области организации и проведения азартных игр осуществляется уполномоченными федеральным органом исполнительной власти (федеральный государственный надзор) и органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, указанными в ч. 2 ст. 9 настоящего Федерального закона (региональный государственный надзор) (далее – органы государственного надзора), согласно их компетенции в соответствии с законодательством Российской Федерации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

2. К отношениям, связанным с осуществлением государственного надзора в области организации и проведения азартных игр организациями и проведением проверок юридических лиц, применяются положения Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» с учётом особенностей организации и проведения проверок, установленных частями 3 – 6 настоящей статьи.

3. Основанием для включения плановой проверки в ежегодный план проведения плановых проверок является истечение одного года со дня:

1) выдачи юридическому лицу разрешения на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне;

2) окончания проведения последней плановой проверки.

4. Основанием для проведения внеплановой проверки является:

1) истечение срока исполнения юридическим лицом выданного органом государственного надзора предписания об устранении выявленного нарушения требований законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр;

2) поступление в орган государственного надзора обращений и заявлений граждан, в том числе индивидуальных предпринимателей, юридических лиц, информации от органов государственной власти, должностных лиц органа государственного надзора, органов местного самоуправления из средств массовой информации о фактах нарушений требований законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр;

3) наличие приказа (распоряжения) руководителя (заместителя руководителя) органа государственного надзора о проведении внеплановой проверки, изданного в соответствии с поручением Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации либо на основании требования прокурора о проведении внеплановой проверки в рамках надзора за исполнением законов по поступившим в органы прокуратуры материалам и обращениям.

5.2.11. Контрольные вопросы

1. Как осуществляется государственное регулирование деятельности по организации и проведению азартных игр?

2. Каковы основные требования к организаторам азартных игр?

3. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?

4. Какие существуют объекты налогообложения по налогу на игорный бизнес?

5. Что является налоговым периодом?

6. Каков порядок исчисления налога?

Тема 5.3. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИИ

5.3.1. Правовая основа налога на имущество	287
5.3.2. Налогоплательщики налога на имущество организации	287
5.3.3. Объекты налогообложения	288
5.3.4. Налоговая база	289
5.3.5. Налоговый и отчётный периоды	291
5.3.6. Налоговая ставка	291
5.3.7. От уплаты налога освобождаются категории налогоплательщиков	292
5.3.8. Порядок исчисления и уплаты налога	293
5.3.9. Контрольные вопросы	295

5.3.1. Правовая основа налога на имущество

Налог на имущество организаций – важнейший налог в системе имущественного налогообложения в РФ. Налог на имущество организаций включается в группу региональных налогов, является прямым и пропорциональным. Это важный финансовый рычаг влияния на результаты хозяйственной деятельности организаций и источник финансирования бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Цель введения данного налога – создание заинтересованности у организации в эффективном использовании своего имущества, освобождении от ненужного имущества.

Налог на имущество организаций устанавливается гл. 30 НК РФ и вводится на соответствующей территории законами субъектов РФ. Законодательные (представительные) органы субъекта Федерации имеют право устанавливать следующие элементы налогообложения: налоговую ставку в пределах, определённых НК РФ; порядок и сроки уплаты налога; форму отчётности по налогу; налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

В перспективе этот налог, а также налог на имущество физических лиц и земельный налог могут быть заменены на налог на недвижимость, экспериментальная апробация которого длительное время осуществляется в городах Великий Новгород и Тверь, а с 1.01.2013 г. ещё в 14 регионах РФ.

5.3.2. Налогоплательщики налога на имущество организации

Налогоплательщиками по налогу являются практически все российские организации, включая финансируемые из бюджетов всех уровней. К числу плательщиков налога относятся также иностранные

организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, но имеющие на территории РФ в собственности недвижимое имущество, тоже являются плательщиками налога.

Таким образом, платить налог на имущество обязаны компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств международные организации и объединения, имеющие недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

К плательщикам налога на имущество организаций относятся:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ.

Не являются плательщиками налога на имущество организаций:

- юридические лица, переведённые на уплату единого налога на вменённый доход;
- субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощённую систему налогообложения.

5.3.3. Объекты налогообложения

Объектом налогообложения установлено:

Для российских организаций – учитываемое на их балансе движимое и недвижимое имущество. В состав данного имущества входит также имущество переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление.

Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства – движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства – находящееся на территории РФ и принадлежащее им на праве собственности недвижимое имущество.

С 1.01.2013 г. вступил в силу Федеральный закон от 29.11.12 г. № 202-ФЗ, внёсший изменения в порядок взимания налога на имущество организаций. Теперь движимое имущество, принятое с 1.01.2013 г. на учёт в качестве основных средств, не относится к объектам налогообложения по налогу на имущество организаций. При этом в отношении движимого имущества, принятого на учёт в качестве основных средств до указанной даты, порядок налогообложения остаётся прежний.



Рис. 5.2. Объекты налогообложения

Речь в данном случае может идти, в частности, о транспортных средствах, компьютерах, станках, оборудовании, производственном и хозяйственном инвентаре и т.д.

При этом отдельные объекты движимого и недвижимого имущества не являются объектами налогообложения. В частности, к ним относятся земельные участки и другие объекты природопользования, в том числе водные объекты и другие природные ресурсы. Не является объектом налогообложения имущество, принадлежащее федеральным органам исполнительной власти и используемое ими для нужд обороны и охраны правопорядка.

Объекты обложения налогом на имущество организаций представлены на рис. 5.2.

5.3.4. Налоговая база

Налоговая база для расчёта налога по итогам отчётного периода устанавливается как **средняя стоимость** имущества, являющегося объектом налогообложения. Налоговая база для расчёта налога по итогам налогового периода определяется как **среднегодовая стоимость** этого имущества. При определении налоговой базы имущество учитывается по его **остаточной стоимости**.

Существуют некоторые особенности в исчислении налоговой базы в части объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Она устанавливается как **инвентаризационная стоимость** указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Налоговая база должна рассчитываться отдельно по имуществу, находящемуся в разных субъектах РФ. Это связано, во-первых, с тем, что налог на имущество организаций является региональным налогом и ставки по нему могут различаться в разных субъектах; во-вторых, зачисление налога производится в бюджеты регионов в соответствии с местонахождением организаций и имущества. Возникает естественный вопрос о порядке расчёта налоговой базы в случае, когда объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов РФ. В этом случае налоговая база должна также определяться отдельно в каждом субъекте РФ пропорционально доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на их территории.

Как и по большинству других налогов, при исчислении данного налога налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Средняя стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения, за отчётный период определяется следующим образом. Для этого сначала необходимо сложить следующие суммы: остаточную стоимость имущества на первое число каждого месяца отчётного периода и на первое число следующего за отчётным периодом месяца. Полученная от сложения сумма делится на количество месяцев в соответствующем периоде, увеличенное на единицу.

Пример. На балансе ЗАО «Линия» имеется имущество, являющееся объектом налогообложения. Его остаточная стоимость составляет:

- на 1 января – 29 млн. р.;
- на 1 февраля – 35 млн. р.;
- на 1 марта – 51 млн. р.;
- на 1 апреля – 42 млн. р.

Средняя стоимость имущества за отчётный период (первый квартал) составляет: $(29 + 35 + 51 + 42) : 4 = 39,25$ млн. р.

Среднегодовая стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения за налоговый период, определяется следующим образом. Для этого сначала необходимо сложить следующие суммы: остаточную стоимость имущества на первое число каждого месяца налогового периода и на последнее число налогового периода. Полученная от сложения сумма делится на количество месяцев в налоговом периоде (12), увеличенное на единицу.

Пример. Рассчитаем среднегодовую стоимость ЗАО «Линия», дополнив приведённые в предыдущем примере показатели данными по девяти оставшимся месяцам налогового периода. Остаточная стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения, составляет:

на 1 мая – 49 млн. р.;
на 1 июня – 43 млн. р.;
на 1 июля – 48 млн. р.;
на 1 августа – 54 млн. р.;
на 1 сентября – 39 млн. р.;
на 1 октября – 47 млн. р.;
на 1 ноября – 35 млн. р.;
на 1 декабря – 52 млн. р.;
на 31 декабря – 43 млн. р.

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период (календарный год) составляет: $(29 + 35 + 51 + 42 + 49 + 43 + 48 + 54 + 39 + 47 + 38 + 52 + 43) : 13 = 43,62$ млн. р.

Есть некоторые особенности расчёта налоговой базы в части недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. Она принимается в размере инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

5.3.5. Налоговый и отчётный периоды

Существуют следующие налоговый и отчётный периоды.

Налоговым периодом признаётся календарный год.

Отчётными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Отчётность представляется в налоговые органы по месту учёта или по местонахождению имущества не позднее 30 числа месяца, следующего за отчётным периодом. Законодательный орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчётные периоды.

По итогам года налогоплательщик обязан представить декларацию не позднее **30 марта года, следующего за отчётным.**

5.3.6. Налоговая ставка

Налоговая ставка па налогу на имущество организаций устанавливается законами субъектов РФ. При этом она не может превышать 2,2% к налоговой базе. Одновременно с этим субъекты РФ имеют право дифференцировать налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества.

Особый порядок применения налоговой ставки установлен в части имущества, созданного или приобретённого юридическими лицами-резидентами особой экономической зоны.

Налог на имущество, приобретённое или созданное при реализации инвестиционного проекта, в течение шести лет взимается по налоговой ставке 0%. В период с 7-го по 12-й год налог уплачивается в размере 50% ставки, установленной НК РФ.

С 1.01.2013 г. отменена обязанность субъектов РФ указывать в своих законах конкретные ставки по налогу на имущество организаций (изменения внесены Федеральным законом от 29.11.2012 г. № 202-ФЗ).

В случае если ставки не определены законом субъекта РФ, налогообложение производится по ставкам, указанным в НК РФ (п. 4 ст. 380 НК РФ).

5.3.7. От уплаты налога освобождаются категории налогоплательщиков

От уплаты налога освобождаются, в частности, следующие категории налогоплательщиков:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их 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 доля в фонде оплаты труда – не менее 25%;
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научно-информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями.

С 1.01.2013 г. отменяется предусмотренная п. 11 ст. 381 НК РФ льгота по налогу на имущество организаций для юридических лиц, учитывающих на балансе в качестве объектов основных средств:

- железнодорожные пути общего пользования;
- магистральные трубопроводы, линии энергопередачи;
- сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов.

В 2013 г. для указанной категории имущества применяется ставка налога в размере 0,4%.

Освобождение осталось лишь в отношении федеральных автомобильных дорог общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. Указанные изменения внесены Федеральным законом от 29.11.2012 г. № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ». Не облагаются налогом железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи.

Не взимается налог и с космических объектов.

В полном размере освобождено от налогообложения имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, юридических консультаций, а также имущество государственных научных центров и некоторое другое имущество. Установленные федеральным законодательством налоговые льготы обязательны для применения на всей территории РФ. Законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные налоговые льготы по данному налогу.

Налог на имущество не уплачивается в отношении вводимых после 1 января 2012 г. объектов, имеющих высокую энергоэффективность или высокий класс энергетической эффективности, в течение трёх лет со дня постановки на учёт таких объектов (п. 21 ст. 381 НК РФ).

5.3.8. Порядок исчисления и уплаты налога

Сумма налога исчисляется по итогам **налогового периода** как произведение налоговой ставки и налоговой базы. Сумма налога исчисляется *по итогам налогового периода* по формуле

$$\text{Налог им (н)} = Qб \times Ст / 100.$$

где Налог им (н) – сумма налога по итогам налогового периода; Qб – налоговая база; Ст – налоговая ставка.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчётного периода по формуле

$$\text{Налог им (ав)} = 1/4 \times Qб \times Ст / 100,$$

где Налог им (ав) – сумма авансового платежа по налогу.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется по формуле

$$\text{Налог им (б)} = \text{Налог им (н)} - \text{Налог им (ав)},$$

где Налог им (ав) – суммы авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам отчетного периода, определяется по формуле

$$\text{Налог им (б)} = \text{Налог им (ав)},$$

где Налог им (б) – сумма авансового платежа налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам отчетного периода; Налог им (ав) – сумма авансового платежа налога отчетного периода.

Сумма налога на имущество организаций зачисляется *равными долями* в бюджет субъекта РФ и местный бюджет по месту нахождения организации-плательщика.

По итогам каждого **отчетного периода** налогоплательщик обязан исчислить и внести в бюджет сумму **авансового платежа** по налогу в размере четверти произведения налоговой ставки и средней стоимости имущества за отчетный период.

Сумма налога на имущество организаций зачисляется *равными долями* в бюджет субъекта РФ и местный бюджет по месту нахождения организации-плательщика.

Пример. Необходимо рассчитать сумму авансового платежа за первый квартал ЗАО «Линия» исходя из установленной нами ранее налоговой базы – средней стоимости имущества – 39,25 млн. р. При установленной ставке налога в 2,2% сумма авансового платежа за первый квартал составит:

$$39,25 \times 2,2 : 100 : 4 = 215,875 \text{ тыс. р.}$$

Сумма авансового платежа по налогу в части недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, исчисляется иначе. Она равна четверти его инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженной на налоговую ставку.

Законодательные органы субъектов РФ имеют право разрешать отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу.

По истечении налогового периода налогоплательщики должны уплатить окончательную сумму налога. Она определяется как разница между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, т.е. календарного года, и суммами авансовых платежей по налогу, уплаченных в бюджет в течение года.

Порядок и конкретные сроки уплаты авансовых платежей по налогу и окончательной суммы налога по итогам налогового периода устанавливаются законами субъектов РФ. Налог и авансовые платежи по налогу в части имущества, находящегося на балансе российской

организации, подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учёт в налоговых органах.

В части объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянные представительства, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Если объекты недвижимого имущества находятся вне местонахождения организации, то она должна уплачивать налог в бюджет по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества. Сумма налога при этом определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты, и налоговой базы, определённой за налоговый период.

По истечении каждого отчётного и налогового периодов плательщики налога на имущество организаций обязаны представлять в налоговые органы налоговые **расчёты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу**.

Если российская организация фактически уплатила налог на имущество за пределами территории РФ в части принадлежащего ей имущества, расположенного на территории другого государства, то при наличии соглашения между этим государством и Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения, указанная сумма налога должна быть зачтена этой организации при уплате налога по данному имуществу в Российской Федерации. При этом сумма данного зачёта не может превышать сумму налога, подлежащего уплате по данному имуществу в Российской Федерации. Для проведения указанного зачёта налогоплательщик должен представить в налоговый орган документ об уплате налога на имущество за пределами территории РФ, подтверждённый налоговым органом иностранного государства.

5.3.9. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком налога на имущество организаций?
2. Какое имущество относится к объекту налогообложения?
3. Какие организации освобождаются от уплаты налога на имущество?
4. Как рассчитывается налогооблагаемая база по налогу на имущество?
5. Какие периоды признаются отчётными, а какой – налоговым?
6. Каковы сроки и порядок уплаты налога?

6. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Тема 6.1. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

6.1.1. Правовая основа земельного налога и его значение	296
6.1.2. Плательщики налога и объект обложения	297
6.1.3. Налоговая база и особенности расчёта налоговой базы	298
6.1.4. Налоговые ставки	300
6.1.5. Налоговые льготы	302
6.1.6. Порядок исчисления и сроки уплаты налога	302
6.1.7. Контрольные вопросы	305

6.1.1. Правовая основа земельного налога и его значение

Земельный налог был введён в налоговой системе РФ Законом РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» в форме платы за землю. Введение платы за землю преследовало несколько целей: 1) стимулирование рационального использования, охраны и освоения земель; 2) повышение плодородия почв, выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества; 3) формирование специальных фондов финансирования указанных мероприятий.

Земельный налог занимает особое место в налоговой системе РФ. В общем объёме налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ он всегда составлял сравнительно невысокую долю. Вместе с тем данный налог выступает в качестве важного собственного источника формирования финансовой базы муниципальных органов.

Одновременно с этим более чем 10-летняя практика его функционирования выявила и достаточно серьёзные проблемы.

Налог не побуждал к применению более эффективных методов землепользования. Это было вызвано тем, что его ставки не зависели от потенциальной доходности земельных участков и не учитывали их реальной стоимости. Ставки налога не в полной мере отражали различия в местонахождении и плодородии земель. Поэтому ежегодно с 1995 г. на федеральном уровне проводилась индексация ставок земельного налога.

Кроме того, налоговое бремя по данному налогу распределилось неравномерно и в определённой мере несправедливо. В частности, налоговая нагрузка на земли сельскохозяйственного назначения оказалась выше, чем на земли городов, посёлков и находящиеся вне населённых пунктов земли промышленности. Налогообложение земель в

крупных городах осуществлялось менее интенсивно, чем земель малых городов и посёлков.

Одновременно с этим, хотя налог и считался местным, основной перечень льгот был установлен федеральным законодательством. Это серьёзно снижало роль муниципальных органов в формировании налоговой базы и стимулировании экономических процессов на соответствующей территории.

Требовался коренной пересмотр основных принципов налогообложения земли. В 2004 г. была принята и с 1 января 2005 г. введена в действие гл. 31 НК РФ. В соответствии с ней земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с положениями НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. После введения налога в действие он становится обязательным к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. При установлении и введении налога органы власти муниципальных образований могут устанавливать конкретные ставки налога, но в пределах определённого Федеральным законом диапазона. Кроме этого, им предоставлено право устанавливать порядок и сроки уплаты данного налога, а также предоставлять дополнительные, сверх определённых федеральным законодательством, налоговые льготы. Одновременно с этим представительные органы муниципальных образований вправе не устанавливать для налогоплательщиков организаций и физических лиц, индивидуальных предпринимателей отчётный период.

Величина земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и землепользователей.

Земельный налог является местным, относится к собственным доходам местных бюджетов, и доля его в источниках собственных налоговых поступлений составляет 12...20%. Территориальные органы власти заинтересованы в увеличении собственных источников доходов, так как они позволяют активнее проявлять хозяйственную инициативу.

6.1.2. Плательщики налога и объект обложения

Налогоплательщиками земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве постоянного пользования или на праве пожизненного наследуемого владения.

Плательщики земельного налога представлены на рис. 6.1.

Соответственно не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в части тех земельных участков, которые находятся у них на праве срочного пользования или по договору аренды.

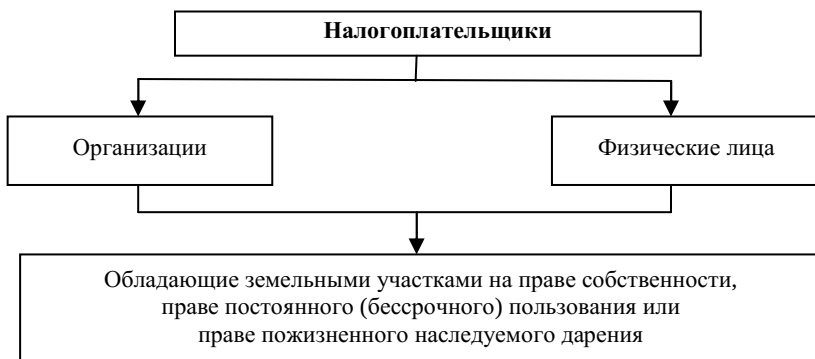


Рис. 6.1. Плательщики земельного налога

Исходя из названия налога видно, что **объектом налогообложения** являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования.

Одновременно НК РФ установлен закрытый перечень земельных участков, которые не могут быть объектом налогообложения. К ним относятся земельные участки, изъятые из оборота, в частности, земельные участки, занятые особо ценными объектами культурного и археологического наследия РФ, включёнными в Список всемирного наследия, а также историко-культурными заповедниками. Земельные участки, предоставленные для обеспечения, обороны, безопасности и таможенных нужд, также не могут быть объектом налогообложения. Не признаются в качестве объектов налогообложения земельные участки в пределах лесного фонда, а также занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

6.1.3. Налоговая база и особенности расчёта налоговой базы

Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно на основе информации о земельных участках, полученной из государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налоговую базу для физических лиц определяют налоговые органы по данным, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение Государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое иму-

щество и сделок с ним, и органами муниципальных образований (п. 4 ст. 391 НК РФ).

Владельцы, у которых земля находится в общей долевой собственности, кадастровую стоимость земельного участка рассчитывают пропорционально доле каждого в общей долевой собственности. Если земля находится в общей совместной собственности, то её кадастровая собственность определяется для каждого владельца в равных долях.

Пример. ООО «Восход» и ООО «Колос» владеют землёй на праве общей долевой собственности. Первой организации принадлежит 3/5 участка, а второй – 2/5 участка. Согласно полученным сведениям кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января 2012 г. составила 11 000 000 р. Кадастровая стоимость доли участка, принадлежащей ООО «Восход», равна 6 600 000 р. ($11\,000\,000\text{ р.} : 5 \times 3$). Кадастровая стоимость доли участка ООО «Колос» составила 4 400 000 р. ($11\,000\,000\text{ р.} : 5 \times 2$).

Таким образом, каждый собственник должен рассчитать налог исходя из кадастровой стоимости принадлежащей ему доли участка.

Налоговые льготы для физических лиц

Статьёй 395 Кодекса от уплаты налога освобождены физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Освобождение других категорий плательщиков – физических лиц данной статьёй не предусмотрено. Таким образом, ни участники Великой Отечественной войны, ни инвалиды 1 и 2 групп, ни пенсионеры, ни другие лица не освобождаются в полном объёме от уплаты земельного налога. В то же время в соответствии со ст. 391 Кодекса налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 р. на одного плательщика на территории одного муниципального образования в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения трудоспособности к трудовой деятельности;
- инвалидов с детства;
- ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- физических лиц, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, аварии в 1957 г. на произ-

водственном объединении «Маяк», ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне.

Кроме того, положения гл. 31 Кодекса не исключают возможности предоставления дополнительных льгот по уплате земельного налога отдельным категориям граждан. Согласно п. 2 ст. 387 Кодекса при установлении земельного налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий плательщиков.

Так, решением администрации г. Тамбова вышеперечисленным категориям физических лиц за земельные участки на территории г. Тамбова установлен не облагаемый налогом минимум в 30 000 р., т.е. исходя из ставки 0,3%, сумма исчисленного налога уменьшается на 90 р.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право на льготу, представляемых плательщиком в инспекцию по месту нахождения земельного участка. Порядок и сроки предоставления документов устанавливаются органами местного самоуправления.

Пример. Необходимо исчислить сумму земельного налога для правообладателя участка, относящегося к льготной категории граждан. Участок имеет площадь 1750 м². Кадастровая стоимость 1 м² – 275 р. Ставка налога – 0,3%. Сумма земельного налога за год составила 1413,75 р. $[(275 \text{ р.} \times 1750 \text{ м}^2) - 10\,000 \text{ р.}] \times 0,3\% : 100\%$.

6.1.4. Налоговые ставки

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. При этом они не могут превышать установленных НК РФ пределов.

По земельным участкам, отнесённым к землям сельскохозяйственного назначения, ставка налога не может быть более 0,3%. Такая же предельная ставка налога установлена по землям, занятым жилищным фондом или жилищным строительством. По земельным участкам, предоставленным физическим лицам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, дачного хозяйства, налоговая ставка также не может превышать 0,3%. Для прочих земельных участков ставка земельного налога не может превышать 1,5%.

Налоговые ставки устанавливаются так, как показано на рис. 6.2.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (зако-

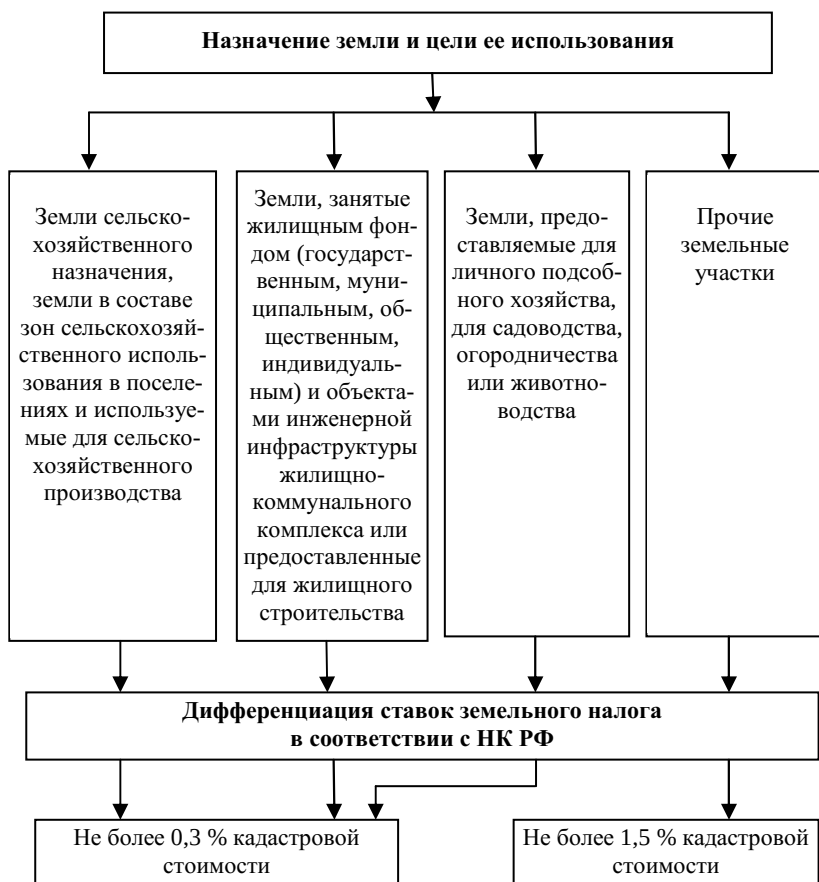


Рис. 6.2. Налоговые ставки

нами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) (ст. 394 НК РФ).

При утверждении конкретных ставок земельного налога представительные органы муниципальных образований имеют право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категории земель или земельных участков.

Закон № 202-ФЗ внёс незначительные изменения в главы Налогового кодекса, посвящённые земельному и транспортному налогам. Так, новыми редакциями п. 4 ст. 361 и п. 3 ст. 395 НК РФ с 2013 г. предусмотрены положения, разрешающие не устанавливать ставки транспортного налога на уровне субъекта РФ и ставки земельного налога на уровне муниципалитета (а также г. Москвы и Санкт-Петербурга). Как

и в случае налога на имущество организаций, в подобных ситуациях будут действовать ставки, определённые в соответствующих статьях Налогового кодекса.

6.1.5. Налоговые льготы

Освобождаются от налогообложения, в частности:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации 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, сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации 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 доля в фонде оплаты труда – не менее 25%;
- организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов;
- организации – резиденты особой экономической зоны – в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на земельный участок.

Налоговый и отчётные периоды. Налоговым периодом признаётся календарный год, а отчётными периодами для организаций и индивидуальных предпринимателей являются I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

6.1.6. Порядок исчисления и сроки уплаты налога

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога самостоятельно.

Сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщикам и физическими лицами, исчисляют налоговые органы. Физические лица уплачивают земельный налог на основании полученных налоговых уведомлений.

Изменён срок уплаты налога на имущество физических лиц, транспортного и земельного налога.

В соответствии с внесёнными изменениями земельный налог за 2012 г. подлежит уплате гражданами на основании налоговых уведомлений не позднее 1 ноября 2013 г.

Налоговые уведомления в соответствии с п. 2 ст. 52 Налогового кодекса РФ будут направлены гражданам не позднее 1 октября 2013 г.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели, в отношении которых отчётный период определён как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении I, II и III кварталов текущего налогового периода как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 6 ст. 396 НК РФ).

Пример 1. ООО «Ромашка» находится на территории района, где с 1 января 2008 г. введён земельный налог. ООО «Ромашка» имеет в собственности участок площадью 1250 м². Согласно полученным данным его кадастровая стоимость равна 71 000 р.

Сумма земельного налога за год составила 1065 р. ($71\,000\text{ р.} \times 1,5\% : 100\%$).

Авансовый платёж за 1 квартал 2012 г. составил 266,25 р. ($1065\text{ р.} / 4\text{ квартала}$).

При возникновении (прекращении) у налогоплательщика в течение налогового (отчётного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок или его долю исчисление суммы налога или авансового платежа проводится с учётом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании), к числу календарных месяцев в налоговом (отчётном) периоде.

Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, то за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав.

Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, то за полный месяц принимается месяц прекращения прав.

Пример 2. ООО «Виктория» имеет в собственности земельный участок. Он находится на территории района, где с 1 января 2008 г. введён земельный налог. В мае 2012 г. земельный участок был продан ООО «Росинка». Право собственности перешло к новому владельцу

12 мая. Согласно полученным сведениям кадастровая стоимость участка по состоянию на 1 января 2012 г. равнялась 250 000 р. Ставка налога – 1,1%.

В 2012 г. ООО «Виктория» являлось собственником земли четыре месяца (с января по апрель), а ООО «Росинка» – восемь месяцев (с мая по декабрь).

Коэффициент, с учётом которого ООО «Виктория» должно рассчитать налог, составил 0,33 (4/12).

Сумма налога, которую заплатило за 2012 г. ООО «Виктория», – 907,5 р. ($250\,000\text{ р.} \times 1,1\% : 100\% \times 0,33$).

Сумма налога, которую заплатило за 2012 г. ООО «Росинка», – 1842,5 р. ($250\,000\text{ р.} \times 1,1\% : 100\% \times 0,67$).

В отношении земельных участков, приобретённых в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) исчисляются с учётом **коэффициента 2** в течение трёхлетнего срока проектирования и строительства 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 трёхлетнего срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в течение проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учётом **коэффициента 1**, признаётся суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачёту (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Сумма налога за земли для жилищного строительства (кроме индивидуального жилищного строительства) рассчитывается с учётом **коэффициента 4** в течение периода проектирования и строительства, превышающего трёхлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости (п. 15 ст. 396 НК РФ).

В случае приобретения земельных участков в собственность физическими лицами для осуществления индивидуального жилищного строительства в течение периода проектирования и строительства, превышающего 10-летний срок, земельный налог исчисляется с учётом **коэффициента 2** (п. 15 ст. 396 НК РФ).

Наследник уплачивает земельный налог начиная с месяца открытия наследства, т.е. с месяца, в котором умер наследодатель.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, установленные нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Налоговые декларации по налогу налогоплательщики представляют не позднее **1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом**.

6.1.7. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком земельного налога?
2. Какова методика расчёта земельного налога при переходе права собственности на землю в течение отчётного (налогового) периода?
3. Что является налоговым периодом и что – отчётными периодами по земельному налогу?
4. Допускается ли установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории земель?
5. Какие организации освобождены от уплаты земельного налога?

Тема 6.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

6.2.1. Правовая основа налога на имущество физических лиц	305
6.2.2. Плательщики налога на имущество физических лиц	306
6.2.3. Объекты налогообложения	306
6.2.4. Налоговая база	307
6.2.5. Ставка налога на имущество физических лиц	308
6.2.6. От уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются категории граждан	309
6.2.7. Объекты, принадлежащие физическим лицам, с которых не взимается налог на имущество	310
6.2.8. Налоговый период	310
6.2.9. Порядок исчисления и уплаты налога	310
6.2.10. Контрольные вопросы	311

6.2.1. Правовая основа налога на имущество физических лиц

НИФЛ установлен в Российской Федерации с 1992 г. в качестве местного налога. Это один из немногих налогов, правовая основа которого была заложена на заре формирования налоговой системы РФ. С тех пор данный налог не претерпел принципиальных поправок, за исключением, пожалуй, налоговых ставок. НИФЛ единственный в налоговой системе, исчисление и сбор которого регулируются не НК РФ, а принятым в 1991 г. Федеральным законом.

Такие элементы налогообложения, как налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, устанавливаются представительными органами соответствующих муниципальных образований (для Москвы и Санкт-Петербурга – законодательными органами государственной власти этих городов), но в пределах, предусмотренных Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

6.2.2. Плательщики налога на имущество физических лиц

Плательщиками налога на имущество физических лиц в соответствии с федеральным законодательством являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории Российской Федерации в собственности имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Согласно п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ под **физическими лицами** понимаются граждане Российской Федерации, иные граждане и лица без гражданства.

Принадлежность к **гражданству** Российской Федерации подтверждается паспортом гражданина РФ (удостоверением личности, а до их получения – свидетельством о рождении) в соответствии с Законом РФ «О гражданстве Российской Федерации» от 31 мая 2002 г. М62-ФЗ.

Иностранным гражданином признаётся лицо, обладающее гражданством иностранного государства.

Лицом **без гражданства** признаётся лицо, не являющееся гражданином РФ и не имеющее доказательств принадлежности к гражданству другого государства.

Если такое имущество находится в общей собственности нескольких физических лиц, то собственники несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства.

6.2.3. Объекты налогообложения

Объектами налогообложения признаются жилые и нежилые строения, помещения, сооружения, а именно:

- жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и гаражные боксы, магазины, кафе, бытовые, складские и другие нежилые строения, принадлежащие физическим лицам на праве собственности на основании государственной регистрации перехода права собственности по договорам купли-продажи, мены, аренды, дарения, в порядке наследования и другим основаниям (например, в ходе приватизации жилых помещений).

Объекты обложения налогом на имущество физических лиц перечислены на рис. 6.3.

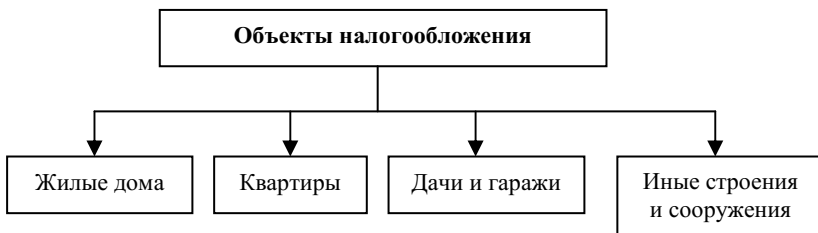


Рис. 6.3. Объекты налогообложения

Не подлежат налогообложению следующие строения, помещения и сооружения:

- строящиеся;
- самовольно возведённые;
- признанные по различным причинам непригодными для дальнейшей эксплуатации;
- бесхозные;
- назначение которых не определено.

Рассмотрим это имущество более подробно.

Бесхозным является имущество, которое не имеет собственника или собственник неизвестен. Порядок признания такого имущества установлен ст. 225 Гражданского кодекса РФ и Инструкцией Министерства финансов СССР от 19 декабря 1984 г. № 185 (в редакции Минфина РФ от 15 января 2007 г.).

Самовольно возведённой постройкой могут являться дома, другое строение, сооружение, созданное на земельном участке, не отведённом для этих целей, в порядке, установленном законом и иными правовыми актами, либо созданное без получения на это необходимых разрешений. Лицо, осуществившее самовольную постройку, не приобретает на неё права собственности. Оно не вправе распоряжаться постройкой – продавать, дарить, сдавать в аренду, совершать другие сделки. Самовольно возведённая постройка не считается недвижимостью, и лицо, осуществившее такую постройку, является собственником лишь стройматериалов. Самовольная постройка подлежит сносу осуществившим её лицом либо за его счёт.

Помещения, в основном жилые, признанные **по различным причинам непригодными для дальнейшей эксплуатации**, – это помещения, утратившие потребительские свойства. Жилое помещение, которое не отвечает нормам и требованиям или не оборудовано всеми видами инженерного благоустройства, достигнутыми в данном населённом пункте **в среднем**, в установленном порядке признаётся непригодным для постоянного проживания и подлежит переводу в нежилое, если его невозможно восстановить или принять иные меры. Отсутствие отдельных видов инженерного благоустройства в данном населённом пункте в среднем переводит занимаемое помещение в число неполноценных.

Строящиеся сооружения – это незавершённое строительство жилого дома либо объектов производственного назначения, не прошедших государственной регистрации прав на это имущество.

6.2.4. Налоговая база

Налоговой базой для исчисления налога на имущество физических лиц является суммарная инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации (БТИ).

Инвентаризационная стоимость – это восстановительная стоимость объекта с учётом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

Суммарная инвентаризационная стоимость – это сумма инвентаризационных стоимостей, принадлежащих одному физическому лицу на праве собственности строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения, расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу.

Инвентаризационная оценка строений определяется в соответствии с Порядком оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, утверждённым Приказом Министерства архитектуры РФ № 87 от 04.04.1992 г. Данным Порядком местные органы технической инвентаризации определены исполнителями работ по оценке объектов налогообложения в соответствии с действующими нормами технической инвентаризации и регистрации.

Необходимые сведения для исчисления налога на имущество, т.е. данные о собственниках имущества и суммарной инвентаризационной стоимости имущества, в налоговый орган обязаны представлять органы технической инвентаризации (БТИ) бесплатно. За непредставление в срок необходимых сведений применяются штрафные санкции в соответствии с нормами НК РФ.

Действующими нормами правовых актов предпринимателям, осуществляющим оценочную деятельность, не предоставлено право производить оценку объектов недвижимого имущества для целей налогообложения.

Определение инвентаризационной стоимости строений и сооружений для целей налогообложения осуществляется по восстановительной стоимости, уменьшенной на величину стоимостного выражения физического износа на момент оценки.

6.2.5. Ставка налога на имущество физических лиц

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Ставки налога определены в размерах, указанных в табл. 6.1.

6.1. Ставки налога на имущество физических лиц

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 000 р.	До 0,1%
От 300 000 до 500 000 р.	От 0,1 до 0,3%
Свыше 500 000 р.	От 0,3 до 2,0%

Пример. В собственности Щербининой О.П. находятся квартира, инвентаризационная стоимость которой составляет 1 500 000 р., и гараж инвентаризационной стоимостью 160 000 р. Местные органы власти, на территории которых располагаются эти объекты собственности, установили предельные ставки налога на имущество физических лиц.

Следовательно, сумма налога, подлежащая уплате, составила 30 160 р., ($1\,500\,000\text{ р.} \times 2\% : 100\% + 160\,000\text{ р.} \times 0,1\% : 100\%$).

Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости:

- от суммарной инвентаризационной стоимости;
- от типа использования;
- от иных критериев.

6.2.6. От уплаты налога на имущество физических лиц освобождаются категории граждан

От уплаты налогов на имущество физических лиц освобождаются следующие категории граждан:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награждённые орденом Славы трёх степеней;
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
- участники Гражданской и Великой отечественной войн, 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;
- лица вольнонаёмные состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах;
- лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР, «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», а также лица, указанные в ст. 2, 3, 5, 6 Закона РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, по состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и 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;
- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;
- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;
- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

6.2.7. Объекты, принадлежащие физическим лицам, с которых не взимается налог на имущество

Налог не взимается также:

- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, – на период такого их использования;
- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 м² и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 м².

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы по налогу и основания для их использования.

6.2.8. Налоговый период

Налоговым периодом признаётся один год.

6.2.9. Порядок исчисления и уплаты налога

НИФЛ, в отличие от большинства действующих в Российской Федерации налогов, **исчисляется** не самим налогоплательщиком, а **налоговым органом**. Сумма налога определяется как произведение установленной ставки на инвентаризационную стоимость строений, помещений или сооружений. Налоговый орган обязан выписать **платёжное извещение** и вручить его плательщику налога. Причём за строения, помещения, сооружения НИФЛ должен уплачиваться независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

Сведения, необходимые для исчисления налога, в налоговые органы обязаны бесплатно представлять соответствующие органы.

К ним относятся, в частности, органы, осуществляющие оценку имущества, а также регистрационные нотариальные и другие органы.

За непредставление данных, необходимых для исчисления налоговых платежей, на должностных лиц этих организаций налагается штраф, равный 5000 р. (ст. 126 НК РФ).

Порядок исчисления налога имеет ряд особенностей:

- по новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением;
- за строение, помещение и сооружение, перешедшие по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства;
- в случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены;
- при переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником – начиная с месяца, в котором у него возникло право собственности.

Изменён срок уплаты налога на имущество физических лиц, транспортного и земельного налога.

В соответствии с внесёнными изменениями налог на имущество физических лиц за 2012 г. подлежит уплате гражданами на основании налоговых уведомлений не позднее 1 ноября 2013 г.

Налоговые уведомления в соответствии с п. 2 ст. 52 Налогового кодекса РФ будут направлены гражданам не позднее 1 октября 2013 г.

Лица, своевременно не привлечённые к уплате налога, уплачивают его не более чем за три предыдущих года. Пересмотр неправильно произведённого налогообложения допускается не более чем за три предыдущих года. Налог на имущество полностью зачисляется в бюджет по местонахождению (регистрации) объекта налогообложения.

6.2.10. Контрольные вопросы

1. Кто является плательщиком налога на имущество физических лиц?
2. Какие из строений, помещений, сооружений являются объектом обложения налогом на имущество физических лиц?
3. Какие категории граждан освобождаются от уплаты налога на имущество физических лиц?
4. Каковы особенности взимания налога при переходе права собственности на имущество?
5. Каков порядок уплаты налога в случае приобретения и разрушения имущества?

7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Тема 7.1. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ (ЕСХН)

7.1.1. Правовая основа ЕСХН	312
7.1.2. Плательщики ЕСХН	314
7.1.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН	316
7.1.4. Объект налогообложения	317
7.1.5. Налоговая база. Налоговая ставка. Налоговый период	319
7.1.6. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН в бюджет	319
7.1.7. Контрольные вопросы	320

7.1.1. Правовая основа ЕСХН

Эволюция ЕСХН и его общая характеристика. ЕСХН был впервые введён в действие с 2002 г. в качестве нового элемента налоговой системы РФ. Введение этого налога было призвано обеспечить повышение эффективности сельскохозяйственного производства путём стимулирования сельских товаропроизводителей к рациональному использованию сельхозугодий.

Вместе с тем практическое применение данного налога оказалось затруднено из-за наличия в соответствующей главе НК РФ внутренних противоречий и использования различных критериев. Действительно, возможность применения ЕСХН существовала лишь для сельскохозяйственных товаропроизводителей, занятых производством продукции растениеводства. Одновременно с этим закон не позволял перейти на уплату налога другим товаропроизводителям, занятым, в частности, производством животноводческой, рыбной продукции и т.д.

Установленный НК РФ порядок определения размера налоговой ставки был очень сложен. При весьма запутанной схеме утверждения ставки налога её величина была «привязана» к кадастровой стоимости одного гектара сельхозугодий. Между тем земельный кадастр за два года действия закона так и не был утверждён.

Кроме того, НК РФ была установлена обязанность налогоплательщика уплачивать налог раз в квартал, а не по итогам сельскохозяйственного года. Это делало невозможным переход на единый налог абсолютного большинства хозяйств, поскольку в первом полугодии у них отсутствуют финансовые средства на его уплату из-за сезонности производства продукции растениеводства.

Указанные причины явились тормозом для введения ЕСХН на соответствующих территориях. За два года этот налог ввели только два субъекта РФ.

Всё это потребовало принципиально изменить концепцию системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Новая система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей должна быть нацелена на стимулирование развития производства и исполнение роли экономического регулятора.

В связи с поправками, внесёнными в гл. 26.1 части второй НК РФ Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ, с 2004 г. претерпела изменения вся концепция ЕСХН. Порядок перехода организаций и предпринимателей на систему налогообложения в виде уплаты ЕСХН стал осуществляться на добровольной основе.

В целях обеспечения единого подхода для всех хозяйствующих субъектов установлено, что на уплату единого налога могут перейти все организации агропромышленного комплекса. Это положение распространяется на сельскохозяйственные организации так называемого индустриального типа, многопрофильные и рыбохозяйственные организации.

Переход на указанную систему налогообложения сельскохозяйственными **организациями** предусматривает замену для них ряда налогов уплатой ЕСХН. К числу заменяемых налогов относятся: НПО; НДС (кроме НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию РФ); НИО.

При этом установлено, что ЕСХН исчисляется по результатам хозяйственной деятельности организаций за **налоговый период**, которым является календарный год.

Все другие налоги и сборы должны уплачиваться организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с налоговым законодательством РФ.

При переходе на специальный режим налогообложения **индивидуальных предпринимателей** они освобождаются от уплаты:

- НДФЛ в части доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности;
- НДС, за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров на российскую таможенную территорию;
- НИФЛ в части имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности.

Уплата указанных налогов заменяется, так же как и для организаций, уплатой единого сельскохозяйственного налога, который исчисляется по результатам хозяйственной деятельности индивидуальных предпринимателей за налоговый период.

Как и организации, индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, обязаны уплачивать все другие налоги и сборы в соответствии с другими режимами налогообложения.

Перейти на уплату ЕСХН могут и крестьянские (фермерские) хозяйства. В этом случае на них распространяются правила, действующие для организаций и индивидуальных предпринимателей.

7.1.2. Плательщики ЕСХН

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельхозтоваропроизводителями, перешедшие на уплату единого с/х налога в установленном порядке.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

1. Организации и индивидуальные предприниматели:

- производящие сельскохозяйственную продукцию;
- осуществляющие её первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах);
- реализующие эту продукцию.

Обязательные условия для перехода на ЕСХН:

– если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором подаётся уведомление о переходе на уплату ЕСХН, доля дохода от реализации произведённой ими сельскохозяйственной продукции составляет не менее 70% от их общего дохода.

2. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие, созданные в соответствии с ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Обязательные условия для перехода на ЕСХН:

– если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором они подают уведомление о переходе на уплату ЕСХН, доля их доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, а также от работ (услуг) для членов этих кооперативов составляет в общем объёме доходов не менее 70%.

3. Градо- и посёлкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учётом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населённого пункта.

Обязательные условия для перехода на ЕСХН:

– в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за предыдущий год доля их дохода от реализации их уловов и(или) произведённой собственными силами из них рыбной и иной продукции составляет не менее 70%;

– они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

4. Рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели.

Обязательные условия для перехода на ЕСХН:

– средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, упол-

номоченным в области статистики, за предшествующий год не превышает 300 человек;

– в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и(или) произведённой собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов за предшествующий год составляет не менее 70%;

– если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

Полный перечень сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые вправе перейти на уплату ЕСХН – см. ст. 346.2 НК РФ.

Не вправе переходить на уплату ЕСХН:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- казённые, бюджетные и автономные учреждения.

Примечание. К сельскохозяйственной продукции в целях налогообложения относятся:

- продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства;
- продукция животноводства, в том числе полученная в результате выращивания и дорастивания рыб, других биологических ресурсов.

Порядок отнесения к продукции первичной обработки, произведённой из с/х сырья собственного производства устанавливается Правительством РФ.

Плательщики ЕСХН представлены на рис. 7.1.

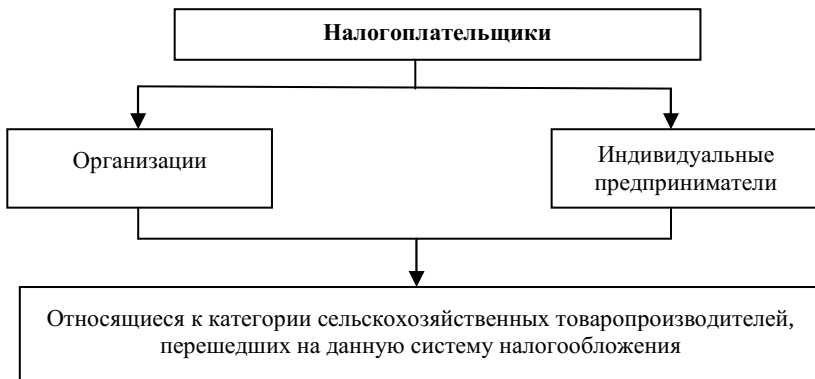


Рис. 7.1. Плательщики ЕСХН

7.1.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН

НК РФ установлены определённые порядок и условия перехода на уплату ЕСХН и возврата к общему режиму налогообложения. Установлен уведомительный порядок перехода на ЕСХН, согласно которому организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на ЕСХН, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на ЕСХН.

В уведомлении указываются данные о доле дохода от реализации произведённой ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведённую ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учёт в налоговом органе.

Организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на ЕСХН в установленные сроки, не признаются налогоплательщиками ЕСХН (п. 3 ст. 346.43 НК РФ).

Применение ЕСХН при отсутствии доходов

Налогоплательщикам ЕСХН разрешено продолжать применять этот налоговый режим в следующем налоговом периоде в случае, если у вновь созданной организации или вновь зарегистрированного индивидуального предпринимателя, перешедших на ЕСХН, в первом налоговом периоде отсутствовали доходы, учитываемые при определении налоговой базы, и если они в текущем налоговом периоде не допустили нарушения ограничений, установленных п. 2, 2.1, 5 и 6 ст. 346.2 НК РФ.

Пример. ОАО «Север» расположено в посёлке «Петровский». Основной вид деятельности ОАО «Север» – ловля и первичная переработка рыбы и других морепродуктов. ОАО «Север» является посёлкообразующим предприятием. Численность населения, проживающего в посёлке, составляет 1310 человек. На 1 декабря 2012 г. в ОАО «Север» работало 673 человека, а с учётом членов их семей – 855 человек. Таким образом, доля численности работающих в ОАО «Север» вместе с членами их семей в общей численности населения посёлка составляет $(855 : 1310) \times 65,3\%$.

Доля доходов от реализации рыбы и продуктов её переработки составила за 2012 г. в общем объёме выручки от реализации товаров, работ и услуг 85%.

15 декабря 2012 г. ОАО «Север» подало в налоговый орган уведомление о переходе с 1 января 2013 г. на специальный режим налогообложения в виде ЕСХН. Учитывая, что численность работающих в ОАО «Север» вместе с членами их семей в общей численности населения посёлка превышает 50%, а доля доходов от реализации рыбы и продуктов её переработки в общем объёме выручки от реализации товаров (работ или услуг) превышает 70%, ОАО «Север» было переведено с 1 января 2013 г. на уплату ЕСХН.

Если по итогам налогового периода налогоплательщик не будет отвечать требованиям, установленным НК РФ, то он утрачивает право на применение ЕСХН. Данное право утрачивается с начала налогового периода, в котором допущено нарушение установленного ограничения или выявлено несоответствие установленным условиям. Такой налогоплательщик обязан за весь отчётный или налоговый период произвести перерасчёт налоговых обязательств по НДС, НПО, НДФЛ, НИО, НИФЛ. При этом указанный налогоплательщик не должен уплачивать пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам. Так, если налогоплательщик ЕСХН прекратил предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕСХН, он в течение 15 дней обязан уведомить налоговый орган о прекращении такой деятельности с указанием даты её прекращения, представить налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором согласно уведомлению им прекращена указанная предпринимательская деятельность и не позднее срока подачи налоговой декларации уплатить сумму налога. В настоящее время для налогоплательщиков ЕСХН действует один срок представления налоговой декларации по итогам налогового периода (календарного года) – не позднее 31 марта.

Налогоплательщикам, уплачивающим ЕСХН, предоставлено право по их желанию вернуться на другие режимы налогообложения. Для этого они должны уведомить об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения. Вновь же перейти на уплату ЕСХН налогоплательщик в этом случае может не ранее чем через один год после того, как утратили право на уплату ЕСХН.

7.1.4. Объект налогообложения

Объектом налогообложения по ЕСХН являются доходы, уменьшенные на величину расходов. НК РФ установлен соответствующий порядок определения и признания доходов и расходов.

Организации при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы от реализации товаров, работ и услуг, а также

внереализационные доходы. Учёт доходов производится в соответствии с порядком определения доходов, установленных НК РФ при расчёте НПО.

Таким же образом определяются доходы, не учитываемые при определении объекта налогообложения.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения должны учитывать доходы, полученные от предпринимательской деятельности. При этом не должны учитываться доходы, облагаемые налогом на доходы физических лиц по ставкам 9 и 35%.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики могут **уменьшить** полученные ими доходы на произведенные расходы. Виды таких расходов чётко оговорены в НК РФ. Перечень этих расходов достаточно широк и включает более 40 видов. В их числе можно выделить следующие наиболее важные виды расходов:

- приобретение, реконструкция, техническое перевооружение и ремонт основных средств;
- арендные, в том числе лизинговые, платежи за арендуемое и принятое в лизинг имущество;
- материальные расходы;
- оплата труда, выплата компенсаций, пособий по временной нетрудоспособности, обязательное страхование работников и имущества;
- расходы на подготовку специалистов для налогоплательщиков в образовательных учреждениях среднего и высшего профессионального образования;
- расходы в виде потерь от падежа птицы и животных в пределах норм, утверждённых Правительством РФ;
- суммы НДС по приобретённым товарам (работам или услугам), а также суммы других налогов и сборов, относимых на издержки производства;
- суммы процентов по кредитам и займам;
- содержание служебного транспорта и оплата командировок;
- оплата аудиторских услуг, опубликования бухгалтерской отчётности;
- оплата канцелярских товаров, почтовых, телефонных, телеграфных и других подобных услуг, услуг связи;
- реклама, подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- оплата информационно-консультационных услуг, расходов на повышение квалификации кадров и некоторые другие расходы.

7.1.5. Налоговая база. Налоговая ставка. Налоговый период

Налоговой базой для исчисления налога является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, должны пересчитываться в рубли по курсу Банка России. Доходы, полученные в натуральной форме, должны зачитываться исходя из рыночных цен, без включения в них НДС.

При определении налоговой базы доходы и расходы должны определяться нарастающим итогом с начала налогового периода.

На налогоплательщика-организацию возложена обязанность вести учёт показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН. При этом установлена единая для всех организаций и предпринимателей учётная политика в целях налогообложения.

Датой получения доходов является день поступления средств на счета в банках или в кассу, т.е. используется **кассовый метод**.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Налогоплательщики-индивидуальные предприниматели обязаны вести учёт доходов и расходов для исчисления налоговой базы **в книге учёта доходов и расходов**.

Так же как и по налогу на прибыль, налогоплательщикам предоставлено право уменьшать налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом указанный убыток может переноситься на будущие налоговые периоды в течение 10 лет. Вместе с тем убыток, полученный налогоплательщиками при применении других режимов налогообложения, не может быть принят при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Также и убыток, полученный при уплате ЕСНХ, не может быть принят при переходе на другие режимы налогообложения.

Налоговым периодом по ЕСХН установлен календарный год, а **отчётным периодом** – полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6%.

7.1.6. Порядок исчисления и уплаты ЕСНХ в бюджет

Установлен следующий **порядок исчисления и уплаты** в бюджет ЕСХН. Он исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Пример. За 2012 г. ОАО «Север» получило доходы, учитываемые в целях налогообложения, в сумме 384 700 тыс. р. При этом признаваемые в целях налогообложения расходы составили за этот период

301 350 тыс. р. Исходя из этих данных, рассчитаем сумму ЕСХН за 2012 г. Она равна $((384\,700 - 301\,350) \times 6\%)$ 5001 тыс. р.

Организации и индивидуальные предприниматели представляют налоговые декларации по итогам налогового периода **не позднее 31 марта следующего года**. Организации представляют декларации по своему местонахождению, а индивидуальные предприниматели – по месту своего жительства.

Организации и индивидуальные предприниматели по итогам полугодия исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года до окончания полугодия. Авансовый платёж по ЕСХН должен быть уплачен **не позднее 25 дней со дня окончания полугодия**.

ЕСХН, подлежащий уплате по итогам года, уплачивается налогоплательщиком **не позднее 31 марта года, следующего за истекшим годом**. Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Единый сельскохозяйственный налог, зачисляемый до 01.01.2013 г. по нормативу 30% в бюджеты субъектов РФ, передаётся в бюджеты поселений – 15% (всего стало 50%), в бюджеты муниципальных районов – 15% (всего стало 50%). Суммы ЕСХН, взимаемого на межселенных территориях и городских округов, будут зачисляться с 2013 г. в их бюджеты по нормативу 100%. До 01.02.2013 г. указанный налог в тот и другой бюджеты зачислялся по нормативу 70%.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые по тем или иным причинам будут работать в рамках традиционной системы налогообложения, предложены следующие ставки налога на прибыль по деятельности, связанной с производством и переработкой собственного сельскохозяйственного сырья:

2004 – 2012 гг. – 0 %;

с 1 января 2013 г. нулевую ставку налога на прибыль вправе применять на постоянной основе сельхозтоваропроизводители.

7.1.7. Контрольные вопросы

1. Какие налоги перестают уплачивать организации в связи с переходом на уплату ЕСНХ?

2. Соблюдение каких условий позволяет применять систему налогообложения в виде ЕСНХ?

3. Каков порядок списания стоимости основных фондов при уплате ЕСНХ?

4. В каких условиях организации и индивидуальные предприниматели теряют право уплаты ЕСНХ?

5. Каков порядок включения убытков, полученных при уплате ЕСХН в расходы будущих периодов? Приведите пример.
6. Какие периоды определены в качестве отчётного и налогового по ЕСХН?
7. Каковы сроки и порядок уплаты ЕСХН?

Тема 7.2. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ЕНВД)

7.2.1. Правовая основа ЕНВД	321
7.2.2. Налогоплательщики ЕНВД	322
7.2.3. Объект налогообложения и налоговая база по ЕНВД	325
7.2.4. Расчёт по ЕНВД	326
7.2.5. Налоговый период. Налоговая ставка по ЕНВД	328
7.2.6. Постановка на налоговый учёт, порядок и сроки уплаты ЕНВД	329
7.2.7. Контрольные вопросы	340

7.2.1. Правовая основа ЕНВД

Общая характеристика ЕНВД. Как видно из названия, данный налог построен на принципиально иной основе, чем другие налоги, входящие в налоговую систему РФ. На такой же основе построен ещё один налог – на игорный бизнес. Особенность состоит в том, что размер налога зависит не от фактически достигнутых результатов деятельности налогоплательщика, а от так называемого вменённого дохода.

Единый налог на вменённый доход уплачивают фирмы или предприниматели вместо налога на прибыль (или НДС/Л), НДС (за исключением налога, уплачиваемого на таможне при импорте товаров), налога на имущество организаций (или налога на имущество физических лиц – по имуществу, которое использует предприниматель для ведения «вменённой» деятельности). Остальные налоги нужно платить в общем порядке (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Фирмы или коммерсанты с 1 января 2013 г. переводят деятельность на «вменёнку» в добровольном порядке. При этом по остальным видам деятельности (если они есть) фирма должна платить традиционные налоги либо перевестись на УСН.

Систему налогообложения в виде ЕНВД устанавливает гл. 26.3 Налогового кодекса РФ, а вводят в действие на своих территориях представительные органы муниципальных районов, городских округов и городов федерального значения – Москвы и Санкт-Петербурга.

При этом им предоставлено право устанавливать на соответствующей территории для ЕНВД следующие **характеристики**:

– виды предпринимательской деятельности, по которым вводится указанный налог. При этом их права ограничены перечнем, установленным НК РФ;

– один из коэффициентов, составляющих формулу расчёта сумм единого налога, а именно коэффициент базовой доходности K_2 . Данный коэффициент учитывает местные особенности ведения предпринимательской деятельности. Но здесь права муниципальных органов также резко сужены, поскольку этот коэффициент является понижающим и не может превышать единицы. Органы местного самоуправления не могут самостоятельно устанавливать размер базовой доходности. Поэтому их влияние на формирование вменённого дохода резко ограничено.

Кроме того, установление сроков уплаты данного налога также стало прерогативой федерального законодательства.

Итак, с введением гл. 26.3 НК РФ права муниципальных органов в части ЕНВД были резко ограничены.

Многие фирмы имеют разветвлённую структуру. Да и предприниматель может вести розничную торговлю через сеть торговых точек, расположенных в разных районах одного субъекта Российской Федерации.

Действующая до 1 января 2009 г. редакция Налогового кодекса РФ обязывала плательщика ЕНВД регистрироваться в инспекции каждого муниципального района (округа), на территории которого он ведёт свой бизнес. И, соответственно, неоднократно рассчитывать налог. Однако с 1 января 2009 г. в Налоговый кодекс РФ наконец-то внесена поправка, делающая исключение из этого правила для «вменёнщиков», осуществляющих разносную и развозную розничную торговлю, а также занимающихся распространением и(или) размещением рекламы на транспортных средствах. Указанные плательщики ЕНВД обязаны вставать на учёт не по месту осуществления своей деятельности, а по месту нахождения организации, либо по месту жительства индивидуального предпринимателя.

И это вполне логично, поскольку в перечисленных видах предпринимательской деятельности весьма затруднительно заранее определить точное место её осуществления (соответствующие разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 05.08.2008 № 03-11-04/3/370 и от 24.07.2008 № 03-11-02/ 83).

7.2.2. Налогоплательщики ЕНВД

Плательщики ЕНВД представлены на рис. 7.2.

При этом система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход может применяться по решениям муниципальных

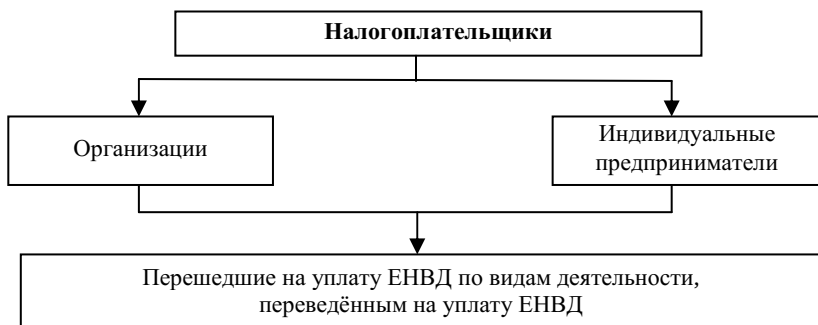


Рис. 7.2. Плательщики ЕНВД

органов в отношении налогоплательщиков, занимающихся только **следующими видами предпринимательской деятельности:**

- оказание бытовых услуг;
- оказание ветеринарных услуг;

В таблице 7.1 указаны налоги, от которых освобождаются организации и предприниматели, применяющие ЕНВД.

- оказание услуг по ремонту, обслуживанию и мойке автотранспортных средств, по предоставлению во временное пользование мест для их стоянки, а также по хранению автомобилей на платных стоянках;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м²;
- оказание услуг общественного питания при использовании зала площадью не более 150 м²;

7.1. Освобождение от уплаты налогов вследствие применения ЕНВД

Организации	Индивидуальные предприниматели
Налог на прибыль	НДФЛ
НДС	НДС
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц

Организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы

Иные налоги организации и индивидуальные предприниматели уплачивают в общем порядке

- перевозка пассажиров и грузов организациями и предпринимателями, имеющими не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций, а также размещение рекламы на транспортных средствах;

- оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в этих целях площадь помещений не более 500 м²;

- оказание услуг по передаче во временное пользование торговых мест, а также объектов организации общественного питания;

- оказание услуг по передаче во временное пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

При введении указанного налога муниципальные органы власти обязаны устанавливать в пределах данного перечня те виды деятельности, на которые распространяется действие ЕНВД на соответствующей территории. Расширять перечень видов деятельности этим органам право не предоставлено.

НК РФ не оставил налогоплательщикам права добровольного перехода на уплату единого налога или, наоборот, сохранения общего порядка уплаты налогов.

На уплату ЕНВД не переводятся:

- единый налог не применяется в отношении налогоплательщиков, занимающихся указанными видами предпринимательской деятельности в случае их осуществления в рамках договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом, а также при осуществлении их налогоплательщиками, отнесёнными к категории «крупнейшие»;

- этот налог не применяется в отношении занимающихся розничной торговлей и общественным питанием налогоплательщиков, если они перешли на уплату ЕСХН;

- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (это ограничение не распространяется 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%);

- индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения по видам предпринимательской деятельно-

сти, которые по решениям представительных органов муниципальных органов государственной власти переведены на систему налогообложения в виде ЕНВД;

- учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания (если оказание этих услуг является неотъемлемой частью процесса функционирования таких учреждений, а эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями);

- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности по передаче во временное владение и(или) пользование автозаправочных и автогазозаправочных станций (пп. 1 п. 2² ст. 346²⁶ НК РФ).

Если по итогам года налогоплательщик допустил несоответствие таким требованиям, как численность работников и доля участия других организаций в уставном капитале, он считается утратившим право на применение системы налогообложения в виде ЕНВД и перешедшим на общий режим налогообложения с начала года, в котором допущено несоответствие указанным требованиям.

7.2.3. Объект налогообложения и налоговая база по ЕНВД

Объектом и налоговой базой налогообложения по ЕНВД является **вменённый доход** налогоплательщика. **Вменённый** доход представляет собой потенциально возможный доход плательщика, рассчитываемый с учётом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода. Вменённый доход используется для расчёта величины единого налога по установленной законом ставке.

Налоговая база рассчитывается как произведение **базовой доходности** по определённому виду предпринимательской деятельности и величины **физического показателя**, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на единицу физического показателя.

Физические показатели характеризуют соответствующий вид предпринимательской деятельности: единица площади, численность работающих, единица производственной мощности, количество автомобилей и т.д.

При исчислении налоговой базы базовая доходность должна быть уточнена на два корректирующих коэффициента.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

В соответствии с НК РФ установлены коэффициенты базовой доходности двух видов.

Первый корректирующий коэффициент – K_1 должен учитывать инфляцию. Он представляет собой устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Данный коэффициент рассчитывается как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и индекса инфляции (коэффициента изменения потребительских цен) в предшествующем календарном году. Эти индексы инфляции публикуются государственными статистическими органами.

Пример. В истекшем году корректирующий коэффициент – K_1 составил 1,043. Потребительские цены за этот же период выросли на 10,3%. Следовательно, коэффициент изменения потребительских цен составил 1,103. Таким образом, корректирующий коэффициент – K_1 в текущем году составит $(1,043 \times 1,103)$ 1,150.

Второй корректирующий коэффициент – K_2 должен учитывать специфику ведения предпринимательской деятельности. В частности, ассортимент товаров, сезонность и режим работы, место ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля наружной рекламы и др. Местные органы могут принимать во внимание любые особенности ведения предпринимательской деятельности, а не только те, которые прописаны федеральным законодательством. Этот коэффициент устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований на срок не менее чем календарный год. При этом значения коэффициента K_2 могут быть установлены только в пределах от 0,005 до единицы.

Указанные органы не имеют права устанавливать другие коэффициенты или же, наоборот, не применять те или иные коэффициенты, установленные федеральным законодательством.

7.2.4. Расчёт по ЕНВД

ЕНВД рассчитывается по формуле

$$\text{ЕНВД} = \text{ВД} \times \text{Ст},$$

где ВД – вменённый доход; Ст – ставка налога (15%).

ВД определяется по формуле

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times K_1 \times K_2) \times \PhiЗ,$$

где БД – базовая доходность; $\PhiЗ$ – физические показатели, характеризующие данный вид деятельности; K_1 , K_2 – корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Для исчисления суммы вмененного дохода в зависимости от вида предпринимательской деятельности, НК РФ установлены следующие показатели, характеризующие определённый вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц (табл. 7.2).

7.2. Базовая доходность и физические показатели по видам деятельности

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (р.)
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуально-го предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников	7500
Оказание услуг по ремонту, обслуживанию и мойке авто-транспортных средств	Количество работников	12 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранс-портных средств, ис-пользуемых для перево-зок грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Розничная торговля	Площадь торгового за-ла, м ²	1800
Развозная и разносная рознич-ная торговля	Количество работников	4500
Оказание услуг общественного питания (при наличии залов обслуживания посетителей)	Площадь зала обслужи-вания посетителей, м ²	1000
Оказание услуг общественного питания (при отсутствии залов обслуживания посетителей)	Количество работников	4500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций	Площадь информацион-ного поля, м ²	3000
Распространение наружной рекламы с использованием рек-ламных конструкций с автома-тической сменой изображения	Площадь информацион-ного поля, м ²	4000

Продолжение табл. 7.2

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (р.)
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля, м ²	5000
Распространение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному проживанию	Общая площадь помещения для временного проживания, м ²	1000
Оказание услуг по передаче во временное пользование торговых мест (если площадь каждого из них не превышает 5 м ²)	Количество переданных мест	6000
Оказание услуг по передаче во временное пользование торговых мест (если площадь каждого из них превышает 5 м ²)	Площадь каждого переданного места, м ²	1200
Оказание услуг по передаче во временное пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети или общественного питания (площадь земельного участка не превышает 10 м ²)	Количество переданных земельных участков	5000
Оказание услуг по передаче во временное пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети или общественного питания (площадь земельного участка превышает 10 м ²)	Площадь каждого переданного земельного участка, м ²	1000

7.2.5. Налоговый период. Налоговая ставка по ЕНВД

Налоговым периодом по ЕНВД установлен **квартал**. Ставка единого налога установлена в размере **15%** величины вменённого дохода.

Льготы по ЕНВД. Льготы по ЕНВД Федеральным законом не установлены. Не могут они устанавливаться и представительными органами муниципальных образований.

7.2.6. Постановка на налоговый учёт, порядок и сроки уплаты ЕНВД

Для постановки на налоговый учёт налогоплательщики обязаны подать заявление в налоговый орган. Оно подаётся в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом.

Как правило, плательщики единого налога на вменённый доход встают на учёт по месту осуществления деятельности. Но те из них, кто занимается перевозкой пассажиров и грузов, размещением рекламы на транспортных средствах, обязаны встать на учёт, соответственно, по месту нахождения организации или месту жительства предпринимателя.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Пример. Рассчитаем сумму вменённого дохода по автотранспортной организации ООО «Люкс», занимающейся перевозкой грузов, исходя из следующих установленных законом физических показателей, характеризующих эту сферу деятельности.

Базовая доходность 6000 р. в месяц.

Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов, в первом квартале составляло 25 единиц.

Корректирующие коэффициенты:

$$K_1 = 1,15; \quad K_2 = 0,75.$$

Исходя из этих показателей, определим размер вменённого дохода данной организации в расчёте на налоговый период (первый квартал).

Размер вменённого дохода на налоговый период: $36\,000 \times 25 \times 3 \times 1,15 \times 0,75 = 2\,328\,750$ р.

Определим сумму ЕНВД, подлежащую уплате налогоплательщиком по итогам налогового периода: $2\,328\,750 \times 15\% = 349\,312,5$ р.

Таким образом, данный налогоплательщик должен внести в бюджет не позднее 25 апреля 34 932,5 р.

Суммы ЕНВД зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней.

Теперь собственно о перспективах.

Окончательно отменить гл. 26.3 НК РФ предполагается только с 1 января 2018 г.

Изменение 1. В 2013 г. ЕНВД станет добровольным.

Начнём с самого главного изменения. С 2013 г. вы сможете сами решать, платить вам ЕНВД или нет. Именно так сказано в п. 1 ст. 346.28 НК РФ в новой редакции. Таким образом, если этот спецрежим по тем или иным причинам вам не подходит, вы сможете снять компанию с учёта как плательщика ЕНВД и сменить налоговый режим на более привлекательный.

Только учтите, что добровольно отказаться от вменёнки и перейти на другой режим можно лишь с начала календарного года. Именно такой вывод следует из новой редакции п. 1 ст. 346.28 НК РФ. То есть, если вы хотите уйти от ЕНВД уже с 1 января 2013 г., именно эту дату и указывайте в заявлении.

Обратите внимание: если ваша компания вовсе перестанет заниматься бизнесом, который может быть вменённым, или нарушит критерии для этого спецрежима, она автоматически слетает с ЕНВД. Даже если вы сами не хотите от него отказываться.

В любом случае, что бы ни послужило причиной ухода от вменёнки, нужно подать в инспекцию заявление о снятии с учёта в качестве плательщика ЕНВД. Налоговики снимут компанию с учёта с той даты, когда вы прекратили вести вменённую деятельность или перешли на другой налоговый режим. Либо с начала квартала, в котором были нарушены требования кодекса.

Направить заявление в инспекцию нужно в течение пяти рабочих дней с даты перехода на другой налоговый режим. В случае с добровольным отказом от вменёнки с будущего года крайний срок приходится на 15 января 2013 г.

Если же ваше руководство захочет в следующем году перевести бизнес на вменёнку (скажем, по новому виду деятельности), заявление о переходе на ЕНВД можно подать в свою инспекцию в любой момент.

Изменение 2. Сумма вменённого налога будет зависеть от того, сколько дней в месяце компания была на спецрежиме.

Другое важное изменение – размер вменённого дохода за квартал, в котором вы стали «вменёщиком», нужно будет рассчитывать начиная с даты постановки на учёт.

Аналогичное правило действует и в случае, когда компания прекращает вменённую деятельность. Тут сумму единого налога надо определять с первого дня налогового периода и до даты снятия с учёта.

Пример: Расчёт вменённого дохода за неполный месяц в 2013 г.

ООО «Вектор» было зарегистрировано в январе 2013 г. Компания оказывает услуги по прокату спортивного инвентаря для зимних видов спорта (коньки, горнолыжное и сноубордическое снаряжение). Свою деятельность компания ведёт на территории г. Дмитров Московской области, где в отношении такого бизнеса введён ЕНВД. Компания ре-

шила платить этот налог и 21 января встала на учёт как плательщик ЕНВД. Численность работников организации составляет 8 человек.

Налоговая база по ЕНВД за январь составит (без учёта коэффициентов K1 и K2):

$$7500 \text{ р.} \times 8 \text{ человек} : 31 \text{ дн.} \times 11 \text{ дн.} = 21\,290,32 \text{ р.}$$

Напомним, что до 01.01.2013 г. ЕНВД определялось исключительно за полные месяцы. Скажем, если организация начала вменённую деятельность в мае, при расчёте вменённого дохода за II квартал учитывалась величина физического показателя только за июнь.

Изменение 3. Для расчёта предельного количества работников надо будет использовать не среднесписочную, а среднюю численность.

Например, при подсчёте среднесписочной численности в число работников не входят внешние совместители. Об этом в своё время сказали чиновники из Минфина России в письме от 26 сентября 2011 г. № 03-11-06/3/103. Также не надо было учитывать сотрудников, работающих по договорам гражданско-правового характера.

Но вот с нового года в расчёт средней численности придётся включать и совместителей, и подрядчиков.

Изменение 4. Единый налог можно уменьшать только на сумму пособий, выплаченных за счёт средств компании

Как известно, вменёщики свои расходы не учитывают. А платят налог с фиксированного показателя. При этом сумму единого налога можно уменьшить на уплаченные пособия по временной нетрудоспособности и страховые взносы во внебюджетные фонды. Но не более чем на 50%. Подчеркнём, сумму этих платежей вычитают не из вменённого дохода, а из рассчитанного с него налога. Всё это правила п. 2 ст. 346.32 НК РФ.

А в новом законе уточнено: уменьшить сумму налога можно только на ту часть больничных, которую компания выплачивает за свой счёт. То есть за первые три дня болезни. И это справедливо. Ведь выплаты за дни болезни начиная с четвёртого – это уже расходы фонда социального страхования РФ.

По сути, данное правило негласно действует и сейчас. Просто теперь его закрепили в Налоговом кодексе.

Изменение 5. Вдвое выросла базовая доходность для услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов торговой сети или общепита, если площадь земли не превышает 10 квадратных метров

С 1 января 2013 г. базовая доходность составит 10 000 р. по одному земельному участку.

В таблице 7.3 проведён анализ изменений законодательства по единому налогу на вменённый доход в 2013 г.

7.3. Анализ изменений законодательства по единому налогу на вменённый доход в 2013 году

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
<i>Единый налог на вменённый доход</i>		
Установлен коэффициент-дефлятор К1 на 2013 г.	К1, необходимый для расчёта налоговой базы по ЕНВД, равен 1,569	Коэффициент К1 установлен в размере 1,4942 (Приказ Минэкономразвития РФ от 01.11.2011 № 612)
Приказ Минэкономразвития РФ от 31.10.2012 № 707	Примечание редакции: при расчёте суммы ЕНВД за налоговые периоды 2013 г. базовую доходность необходимо умножать на 1,569. Упомянутый коэффициент в 2013 г. выше, чем в 2012 г. А значит, и налоговая нагрузка возрастёт	
Ограничения для применения вменёнки организациями потребительской кооперации	До 31.12.2017 г. ограничение по численности работников не распространяется на организации потребительской кооперации, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются такие организации	Указанные компании вправе не ограничивать численность работников в целях применения ЕНВД только до конца 2012 г.
Пп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ		
Изменения внесены Федеральным законом от 02.10.2012 № 161-ФЗ		

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
Переход на уплату ЕНВД стал добровольным П. 1 ст. 346.28 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Организации и предприниматели могут добровольно перейти на ЕНВД при соблюдении установленных ограничений, а также если на соответствующей территории данный режим введен органами местного самоуправления. В таком случае нужно встать на учёт в ИФНС, подав заявление в течение 5 дней с момента начала работы на всенёнке. Датой постановки на учёт считается день начала применения спецрежима, указанный в заявлении	Компании и ИП переходят на всенёнку в обязательном порядке, если на соответствующей территории данный спецрежим введён органами местного самоуправления и налогоплательщики отвечают установленным требованиям
Изменён порядок снятия с учёта в качестве плательщика ЕНВД Абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Заявление о снятии с учёта нужно подать в инспекцию в течение 5 рабочих дней с момента прекращения деятельности, перехода на иной режим или с последнего дня месяца налогового периода, в котором нарушены установленные требования. Примечание редакции: если организация решила уйти с ЕНВД с 2013 г., то заявление с учётом праздничных дней нужно подать в ИФНС до 15.01.2013 г. Датой снятия с учёта в этом случае считается день перехода на иной налоговый режим (письма Минфина РФ от 06.11.2012 № 03-11-06/3/75, от 11.10.2012 № 03-11-06/3/70)	Заявление о снятии с учёта плательщика ЕНВД подается в течение 5 дней со дня прекращения им предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
Ограничение для применения ЕНВД по количеству работников определяется исходя из их средней численности Пп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Лимит по количеству работников для перехода и утраты права на ЕНВД определяется исходя из средней численности сотрудников. Примечание редакции: напомним, что согласно Приказу Росстата от 24.10.2011 № 435 показатель «средняя численность» включает в себя среднесписочную численность, а также среднюю численность работающих по внешнему совместительству и по гражданско-правовым договорам. Таким образом, теперь количество работников, учитываемое для целей применения ЕНВД, увеличилось	Лимит по количеству работников для перехода и утраты права на ЕНВД определяется исходя из среднесписочной численности сотрудников
Расширен перечень видов деятельности, в отношении которых применяется вменёнка Пп. 3 и 4 п. 2 ст. 346.26 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Вменёнка применяется при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке не только автотранспортных средств, но и мототранспорта, а также при предоставлении для указанных средств во временное владение (пользование) мест для стоянки. Примечание редакции: Минфин РФ и сейчас уверен, что в отношении услуг по ремонту и техническому обслуживанию мототранспортных средств нужно переходить на ЕНВД (письма от 17.08.2011 № 03-11-11/211, от 20.10.2010 № 03-11-11/273)	Вменённый режим применяется при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
Скорректировано понятие «услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомобилей транспортных средств» Ст. 346.27 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	С 2013 г. под «услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомобилей транспортных средств» будут подпадать и платные услуги по проведению техосмотра. Соответственно, при их осуществлении можно применять ЕНВД. Примечание редакции: в настоящее время вопрос о переводе на ЕНВД деятельности по осуществлению техосмотра транспортных средств является спорным. Минфин РФ считает, что подобная деятельность под взимание не подпадает (письма от 14.09.2010 № 03-11-06/3/127, от 12.11.2009 № 03-11-09/371). У судей же противоположная позиция по данному вопросу (постановления ФАС Северо-Западного округа от 16.12.2011 № А05-14092/2010, ФАС Центрального округа от 27.02.2010 № А14-13564/2009/398/24)	
ЕНВД при размещении рекламы на транспорте Пп. 11 п. 2 ст. 346.26 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	ЕНВД может применяться при размещении рекламы с использованием внутренних и внешних поверхностей транспортных средств Примечание редакции: отметим, что неконкретная формулировка данной нормы вызывала вопросы у налогоплательщиков. Однако Минфин РФ разъяснял, что под ЕНВД подпадает деятельность по размещению рекламы как снаружи, так и внутри транспортных средств (письмо от 25.01.2010 № 03-11-09/03)	Вменёнка применяется в отношении деятельности по размещению рекламы на транспортных средствах

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
Уточнено понятие «розничная торговля»	С 2013 г. в кодексе чётко прописывается, что ЕНВД не применяется в отношении деятельности ломбардов по реализации неустраиваемых вещей.	
Абз. 12 ст. 346.27 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Примечание редакции: Минфин РФ придерживался такой позиции и до указанной поправки (письмо от 23.04.2012 № 03-11-09/30)	
Увеличен размер базовой доходности при сдаче в аренду земельных участков площадью не более 10 кв. метров	10 000 р. за каждый переданный в аренду надел	
П. 3 ст. 346.29 НК РФ	5 000 р. за каждый участок, переданный в аренду	
Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ		

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
Изменён порядок расчёта вменённого налога, если деятельность велась не полный месяц П. 10 ст. 346.29 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Расчёт осуществляется с момента постановки на учёт (либо до дня снятия с учёта) исходя из фактического количества дней осуществления деятельности	Расчёт производится исходя из количества полных месяцев работы, начиная с того, который следует за месяцем регистрации организации или ИП. При прекращении деятельности в течение квартала ЕНВД не уплачивается, начиная с первого числа месяца, в котором налогоплательщик был снят с учёта
Взносы на добровольное личное страхование работников уменьшат ЕНВД П. 2 ст. 346.32 НК РФ Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ	Сумму ЕНВД можно уменьшить на взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, сумму пособий и фиксированных платежей, уплачиваемых ИП, а также на платежи по договорам добровольного личного страхования, заключаемым в пользу работников. При этом установлено, что платежи по договорам последнего вида уменьшают налог, если: – у страховых организаций имеются необходимые лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ; – договоры заключаются в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за дни, оплачиваемые работодателем; – сумма страховой выплаты по таким контрактам не превышает определяемого в соответствии с законодательством РФ размера пособия по временной нетрудоспособности за дни, оплачиваемые работодателем	Сумму ЕНВД можно уменьшить на взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, на сумму пособий и фиксированных платежей, уплачиваемых ИП

Что изменилось	С 1 января 2013 г.	До 1 января 2013 г.
Скорректирован порядок уменьшения ЕНВД на сумму страховых взносов во внебюджетные фонды	Исчисленный за налоговый период ЕНВД уменьшается на сумму страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС РФ, которые уплачены в данном квартале	Исчисленный за налоговый период ЕНВД уменьшается на сумму страховых взносов в ПФР, ФФОМС и ФСС РФ, уплаченных за данный квартал
Пп. 1 п. 2 ст. 346.32 НК РФ		
Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ		
Снято ограничение для уменьшения предпринимателем суммы ЕНВД	Предприниматели, не имеющие наёмных работников, уменьшают ЕНВД на всю сумму взносов, уплаченных за себя в ПФР и ФФОМС	Предприниматели уменьшают налог на сумму взносов как за себя, так и за наёмных работников. Однако ЕНВД нельзя
П. 2.1 ст. 346.32 НК РФ	Примечание редакции: из новой нормы следует, что коммерсанты, производящие выплаты физлицам, не смогут уменьшить сумму единого налога	сложить более чем на 50%
Изменения внесены Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ		

Вмененный доход будет рассчитываться с даты, указанной в уведомлении о постановке на учёт (снятии с учёта) по установленной формуле.

Рис. 7.3. Налоговая декларация по ЕНВД для отдельных видов деятельности

Планируется исключить возможность уменьшения индивидуальным предпринимателем суммы ЕНВД на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за своё страхование.

7.2.7. Контрольные вопросы

1. В чём заключается сущность системы налогообложения в виде ЕНВД отдельных видов деятельности?
2. Каковы виды деятельности, в отношении которых обязательна уплата ЕНВД?
3. Что такое базовая доходность, вменённый доход, физические показатели, корректирующие коэффициенты?
4. Какова методика расчёта ЕНВД?
5. От уплаты каких налогов освобождаются организации и индивидуальные предприниматели при уплате ЕНВД?
6. На какие суммы может быть уменьшен размер ЕНВД?
7. Каковы порядок и сроки уплаты ЕНВД?

Тема 7.3. УПРОЩЁННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН). ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

7.3.1. Правовая основа и преимущества применения УСН	341
7.3.2. Налогоплательщики УСН	343
7.3.3. Порядок и условия перехода на УСН	344
7.3.4. Объекты налогообложения УСН	347
7.3.5. Минимальный налог	349
7.3.6. Налоговый и учётные периоды	352
7.3.7. Ставка налога. Порядок исчисления и уплаты налога	352
7.3.8. Ведение налогового учёта	353
7.3.9. Патентная система налогообложения. Правовая основа патентной системы налогообложения	353
7.3.10. Налогоплательщики патентной системы налогообложения	354
7.3.11. Объекты налогообложения при применении патентной системы налогообложения	354
7.3.12. Налоговая база при применении патентной системы налогообложения	355
7.3.13. Условия перехода на патентную систему налогообложения	357
7.3.14. Налоговый период при применении патентной системы налогообложения	359
7.3.15. Налоговая ставка при применении патентной системы налогообложения	360
7.3.16. Учёт и отчётность при применении патентной системы налогообложения	360
7.3.17. Контрольные вопросы	367

7.3.1. Правовая основа и преимущества применения УСН

Упрощённая система налогообложения (далее – УСН) является самой распространённой системой налогообложения, применяемой субъектами малого предпринимательства (**организациями и индивидуальными предпринимателями**).

Во-первых, организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность с применением УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС). При этом организации освобождены от обязанности по уплате налога на прибыль и налога на имущество, а индивидуальные предприниматели освобождены от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и налога на имущество физических лиц.

Во-вторых, ставки налогообложения доходов, полученных при осуществлении предпринимательской деятельности с применением УСН, значительно ниже, чем у организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих традиционные режимы налогообложения.

По выбору налогоплательщика уплачивается либо налог с оборота по ставке 6%, либо доходы минус расходы по ставке 15%.

В-третьих, в 2010 г. для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, установлены пониженные тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФ РФ) – 14%, Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) – 0%, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС) и территориальные ФОМС – 0%.

В-четвёртых, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, имеют возможность переносить целиком или частично на текущий налоговый период или на любой год из последующих девяти лет суммы убытков, полученные в предыдущем налоговом периоде.

И, наконец, осуществление предпринимательской деятельности с применением УСН несравнимо проще, в смысле бухгалтерского и налогового учёта – его можно вести и без специального бухгалтерского образования. Учёт доходов и расходов ведётся в специальной Книге учёта доходов и расходов позиционным способом. Декларация подаётся один раз в год.

Справедливости ради необходимо отметить, что не все организации и индивидуальные предприниматели могут применять УСН. Основным ограничением для применения УСН до настоящего времени было ограничение по размеру дохода налогоплательщика, что не позволяло использовать в своей деятельности УСН огромному количеству организаций и индивидуальных предпринимателей.

Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно, за исключением некоторых случаев, о чём будет сказано ниже.

Применение УСН организациями в 2013 г. предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 34 ст. 284 НК РФ)¹ и налога на имущество организаций.

Применение УСН индивидуальными предпринимателями в 2013 г. предусматривает их освобождение от обязанности по уплате **налога на доходы физических лиц** (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ)² и налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, **не признаются налогоплательщиками НДС**, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174¹ НК РФ (при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ).

Применение УСН предполагает отмену ряда налогов для организаций и индивидуальных предпринимателей (табл. 7.4).

7.4. Отмена уплаты налогов в связи с применением УСН

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Налог на прибыль	НДФЛ
НДС	НДС
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц

¹ Имеются в виду доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

² Имеются в виду доходы в виде стоимости любых выигрышей, призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг; процентные доходы по вкладам в банках; доходы в виде суммы экономии на процентах при получении заёмных (кредитных) средств; в виде дивидендов, в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

7.3.2. Налогоплательщики УСН

Налогоплательщиками признаются **организации и индивидуальные предприниматели**, перешедшие на УСН и применяющие её в порядке, установленном НК РФ.

В таблице 7.5 представлены условия перехода на УСН для индивидуальных предпринимателей и организаций.

Не вправе применять УСН, в частности:

- организации, имеющие филиалы и(или) представительства;
- банки;
- ломбарды;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- иностранные организации.

Не могут работать по УСН организации и предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом.

Подобное ограничение установлено также для нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов.

7.5. Условия перехода на УСН с января 2010 – 2013 гг.

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Доходы от реализации за девять месяцев года, предшествовавшего году перехода на УСН, не должны превышать 45 млн. р.	Среднесписочная численность работников за налоговый (отчётный) период не должна превышать 100 человек
Средняя численность работников за налоговый (отчётный) период не должна превышать 100 человек	
Остаточная стоимость основных средств не должна превышать 100 млн. р.	
Доля участия других организаций должна составлять не более 25% . Данное условие не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, численность которых не менее 50%, а фонд оплаты труда – не менее 25%, а также на некоммерческие организации, в том числе на организации потребительской кооперации	

Не могут быть переведены на УСН организации и предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН, а также являющиеся участниками соглашения о разделе продукции.

Вместе с тем определённое исключение сделано для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведённых на уплату ЕНВД. Они получили право применять УСН в части других осуществляемых ими видов деятельности, не относящихся к деятельности, облагаемой единым налогом на вменённый доход. При этом к данным организациям и предпринимателям применяются ограничения по размеру дохода, численности работников, стоимости основных средств, определяемые исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

Такую систему налогообложения не могут применять бюджетные учреждения, а также иностранные организации.

7.3.3. Порядок и условия перехода на УСН

Произошли изменения в УСН в 2013 г.

С 2013 г. организации и ИП не обязаны предоставлять в налоговую инспекцию заявление о переходе на УСН. Причём эти изменения по УСН вступают в силу уже с 1 октября 2012 г. Таким образом, если вы решили перейти на УСН с 1 января 2013 г., то в налоговую инспекцию предоставить не заявление о переходе на УСН, а уведомление о применении УСН.

Как и в 2012 г., **лимит перехода на УСН** останется прежним и составит 45 млн. р. Если за 9 месяцев 2013 г. не превысит указанный лимит, то вы имеете право подать уведомление о переходе на УСН в 2014 г.

Также не изменится **лимит утраты права на применение УСН**. Как и в 2012 г. он не будет корректироваться на коэффициент инфляции и останется на прежнем уровне – 60 млн. р.

Однако начиная с 2014 г. лимит перехода на УСН и лимит на право применения УСН будут индексироваться.

А теперь о хорошем. В 2013 г. изменится срок подачи уведомления о применении УСН вновь созданными организациями и индивидуальными предпринимателями. В 2012 г. этот срок составлял 5 дней, а в 2013 г. срок подачи уведомления о применении УСН увеличился до 30 дней. В настоящее время компании и ИП, которые при создании вовремя не подали заявление о переходе на УСН отстаивали это право в суде. Как правило, суды в этом случае принимали сторону налогоплательщика, аргументируя это тем, что заявление о переходе на УСН носит уведомительный характер, и право на применение УСН не зависит от налоговых органов. Начиная с 2013 г. такой поблажки у налогоплательщиков не будет, поскольку в перечень условий, при которых

налогоплательщик не может применять УСН, добавлено ещё одно: непредоставление уведомления о применении УСН в установленные законодательством сроки. Это означает, что если вы не предоставили в налоговый орган уведомление о применении УСН в течение 30 дней с момента регистрации организации или ИП, то вы утрачиваете право на применение УСН на текущий год.

В 2013 г. увеличатся сроки подачи уведомления о переходе на УСН с общего режима налогообложения. До 1 октября 2012 г. при переходе налогоплательщики, желающие применять УСН со следующего года, обязаны были подать заявление на применение УСН. Срок подачи был установлен с 1 октября по 30 ноября текущего года. Начиная с 1 октября произошли изменения в УСН: теперь налогоплательщики должны подавать не заявление на применение УСН, а уведомление о применении УСН. Срок подачи уведомления продлевается до 31 декабря 2012 г.

Еще одно важное изменение в УСН. Это касается учёта положительных и отрицательных курсовых разниц по учёту операции в иностранной валюте. В 2012 г. был установлен следующий порядок учёта курсовых разниц: положительные курсовые разницы увеличивали доходы, а отрицательные – расходы. С 2013 г. учёт станет намного проще – в НК внесены изменения, предусматривающие, что упрощенцы обязаны фиксировать стоимость своих сделок на момент оплаты по курсу ЦБ РФ и не учитывать в доходах и расходах курсовые разницы в связи изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам – как положительные, так и отрицательные.

Ещё одно изменение по УСН в 2013 г. коснётся упрощенцев, уплачивающих УСН с доходов. В 2012 г. такие налогоплательщики могли уменьшить сумму налога при УСН с доходов на всю сумму фактически выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Как известно пособия по временной нетрудоспособности за первые 3 дня болезни уплачиваются за счёт работодателя, а с 4-го дня болезни за счёт средств ФСС. С 2013 г. упрощенцы не смогут уменьшить сумму налога на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счёт средств ФСС. Таким образом, в 2013 г. налог по УСН с доходов можно будет уменьшить только на выплаты больничных, осуществляемые только за счёт средств работодателя.

И последние изменения по УСН коснутся порядка предоставления декларации по УСН для организаций и ИП, которые утратили своё право на применение этого спецрежима. Если организация или ИП добровольно отказываются от применения УСН, то декларацию по УСН необходимо подать не позднее 25 числа месяца, следующего за месяцем, в котором прекращена деятельность. В случае когда ИП или организация утратили своё право на применение УСН (например, пре-

вышел лимит в 60 млн. р.), то декларацию нужно подать не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом, в котором налогоплательщик утратил своё право на применение УСН.

Также изменения по УСН коснутся тех организаций и ИП, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов в совокупности превышает 100 млн. р. При этом к основным средствам относилось только амортизируемое имущество, стоимость которого превышает 40 000 р. С 1 октября 2012 г. нематериальные активы не будут учитывать в лимите стоимости основных средств.

Сделаем выводы:

Изменения по УСН не коснутся лимита перехода на УСН и утраты права на применения УСН.

Начиная с 1 октября 2012 г. нужно подавать не заявления, а уведомления о переходе на УСН. Уведомления можно подать не до 30 ноября, а до 31 декабря.

С 2013 г. не нужно включать положительные и отрицательные курсовые разницы в доходы и расходы по УСН. Налогоплательщики, применяющие УСН, не имеют права до окончания налогового периода перейти на другой режим налогообложения, за исключением отдельных, оговорённых в законе, случаев. В частности, если по итогам налогового или отчётного периода доход или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит установленные пределы, то такой налогоплательщик автоматически переходит на общий режим налогообложения. Такой переход осуществляется с начала того квартала, в котором было допущено превышение.

При этом обязанность контролировать соблюдение установленных пределов и сообщать в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения возложена на налогоплательщика.

Пример. В течение трёх кварталов 2012 г. ООО «Шик» соблюдало предусмотренные законом условия работы на упрощённой системе налогообложения. По результатам работы за 2012 г. ООО «Шик» имело следующие показатели:

- размер дохода (без НДС) – 41,5 млн. р.;
- средняя численность работников – 101 человек;
- остаточная стоимость основных средств на 31 декабря 2012 г. –

84 млн. р.

Таким образом, в четвёртом квартале ООО «Шик» допустило превышение по одному из показателей – по средней численности работников. Следовательно, с 1 октября 2012 г. указанный налогоплательщик обязан перейти на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик имеет право перейти на другой режим налогообложения только с начала календарного года. Об этом он должен уведомить налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он

предполагает перейти на другой режим налогообложения. Переход такого налогоплательщика вновь на УСН может быть осуществлён не ранее, чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощённой системы налогообложения.

7.3.4. Объекты налогообложения

Налогоплательщикам предоставлено право выбирать один из двух объектов налогообложения: 1) доход; 2) доход, уменьшенный на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения должен быть осуществлён до начала налогового периода, в котором налогоплательщик переходит на УСН. Налогоплательщику разрешено изменять объект налогообложения ежегодно при условии, что налогоплательщик уведомил налоговый орган о предполагаемом изменении до 20 декабря. В течение налогового периода изменять объект налогообложения запрещено.

Любой выбранный объект налогообложения предполагает самостоятельное определение организациями и предпринимателями размера полученного ими дохода. Для этого необходимо учитывать доходы, полученные от реализации товаров (работ или услуг), имущества и имущественных прав и внереализационные доходы.

Указанные виды доходов определяются в порядке, установленном по НПО. При этом они должны быть уменьшены на суммы доходов, не учитываемых при определении доходов по НПО. Кроме того, индивидуальными предпринимателями не должны учитываться доходы, облагаемые НДФЛ по ставкам девять и 35%.

Если налогоплательщиком выбрана вторая форма объекта обложения, то возникает потребность **учёта** произведённых налогоплательщиком **расходов**. Налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы, в частности, на расходы по приобретению, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению и ремонту основных средств, оплате труда, по всем видам обязательного страхования работников, имущества и ответственности.

Налогоплательщик вправе также уменьшить доходы на сумму расходов на научные исследования или опытно-конструкторские разработки.

Полученные доходы уменьшаются, кроме того, на суммы НДС по приобретаемым товарам (работам или услугам) и другим налогам, по процентам, по кредитам и займам.

Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика и на услуги по охране его имущества также могут быть вычтены из полученных налогоплательщиком доходов.

Налогоплательщик имеет право вычесть из доходов расходы на командировки, платежи за нотариальное оформление документов, рас-

ходы на аудиторские услуги, публикацию бухгалтерской отчётности, хозяйственные и некоторые другие виды расходов.

Расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке (п. 3 ст. 346 (16) НК РФ).

1. В отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, приобретённых в период применения УСН, – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Пример. В 2012 г. ООО «Перспектива» перешло на УСН, налог уплачивает с доходов, уменьшенных на расходы. В сентябре 2012 г. у ООО «Энергия» купило лазерный принтер за 10 000 р. и в этом же месяце ввело его в эксплуатацию. Следовательно, ООО «Перспектива» уже в сентябре 2012 г. уменьшило свои доходы на 11 000 р.

2. В том случае, когда организация приобрела объект основных средств до того, как перешла на УСН, списывать остаточную стоимость объекта основных средств нужно таким образом:

- если срок службы объекта равен трём годам или меньше, то его стоимость списывается на расходы равными долями в течение одного года работы на УСН;
- в если этот срок от трёх до 15 лет, то в первый год использования УСН списывают 50% стоимости, во второй – 30%, в третий – 20% стоимости объекта;
- если срок полезного использования объекта основных средств больше 15 лет, его стоимость списывается в течение 10 лет равными долями.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Для основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки полезного использования налогоплательщик устанавливает в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Все расходы должны быть документально подтверждёнными и экономически обоснованными.

При определении сумм расходов, принимаемых к вычету из полученных доходов, налогоплательщик обязан руководствоваться порядком, предусмотренным для исчисления налога на прибыль организаций.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признаётся денежное выражение таких доходов.

В случае если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на ве-

личину расходов, налоговой базой признаётся денежное выражение таких доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и(или) дату осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам в порядке, установленном ст. 40 НК РФ.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяют нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, обязан уплачивать минимальный налог в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного за налоговый период минимального налога.

7.3.5. Минимальный налог

Сумма минимального налога составляет 1 процент налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346 (16) НК РФ.

Пример 1. По итогам 2012 г. налогоплательщик получил доходы в сумме 480 000 р., а также понёс расходы в сумме 470 000 р. Сумма налога составит:

$$(480\,000 - 470\,000) \times 15 : 100 = 1500 \text{ р.}$$

Сумма минимального налога составит:

$$480\,000 \times 1 : 100 = 4800 \text{ р.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного за налоговый период в общем порядке налога оказалась меньше суммы исчисленного за налоговый период минимального налога, налогоплательщик обязан уплатить минимальный налог в сумме 4800 р.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Пример 2. Налогоплательщик по итогам 2012 г. получил доходы в сумме 583 000 р., расходы за указанный налоговый период составили 565 000 р.

Сумма налога за 2012 г. составит:

$$(583\,000 - 565\,000) \times 15 : 100 = 2700 \text{ р.}$$

Сумма минимального налога за 2012 г. составит:

$$583\,000 \times 1 : 100 = 5830 \text{ р.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного минимального налога превышает сумму исчисленного в общем порядке налога, налогоплательщиком осуществлена уплата минимального налога в сумме 5830 р.

Разница между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленного в общем порядке, составила 3130 р. (5830 – 2700). Данная сумма разницы может быть включена в расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы по налогу за 2013 г., либо включена в сумму убытков, переносимых на следующие налоговые периоды.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых он применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со ст. 346.16 НК РФ, над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесённый на следующий год, может быть перенесён целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

Пример 3. Налогоплательщик по итогам 2011 г. получил доходы в сумме 850 000 р., расходы за указанный налоговый период составили 1 215 000 р. Таким образом, по итогам 2011 г. налогоплательщик получил убытки в сумме 365 000 р. Сумма подлежащего уплате минимального налога составит:

$$850\,000 \times 1 : 100 = 8500 \text{ р.}$$

В связи с отсутствием налоговой базы для исчисления налога сумма разницы между исчисленной суммой минимального налога и

суммой исчисленного в общем порядке налога составляет 8500 р. (8500 – 0).

Итого за 2011 г. сумма полученного налогоплательщиком убытка составит 373 500 р. (365 000 + 8500).

По итогам 2012 г. налогоплательщик получил доходы в сумме 1 480 000 р., а расходы составили 950 000 р.

Налоговая база по налогу за 2012 г. составит: $1\,480\,000 - 950\,000 = 530\,000$ р. Сумма минимального налога составит $1\,480\,000 \times 1 : 100 = 14\,800$ р. Сумма налога от исчисленной налоговой базы составит:

$$530\,000 \times 15 : 100 = 79\,500 \text{ р.}$$

Учитывая, что сумма исчисленного в общем порядке налога превышает сумму исчисленного минимального налога, налогоплательщик осуществляет уплату налога, исчисленного в общем порядке.

Сумма убытка, принимаемая к уменьшению налоговой базы за 2011 г., составляет 373 500 р. Сумма налога, подлежащая уплате за 2012 г., составит:

$$(530\,000 - 373\,500) \times 15 : 100 = 23\,475 \text{ р.}$$

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник также вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объём понесённого 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.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на УСН. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении УСН, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налогоплательщики, переведённые по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, ведут раздельный учёт доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объёме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

7.3.6. Налоговый и отчётные периоды

Налоговым периодом признаётся календарный год.

Отчётными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

7.3.7. Ставки налога. Порядок исчисления и уплаты налога

Размер применяемых **налоговых ставок** зависит от выбранного налогоплательщиком объекта обложения. В том случае, если объектом налогообложения являются доходы, то налоговая ставка составляет **6%**.

Если объектом налогообложения являются **доходы, уменьшенные на величину расходов**, то налоговая ставка равна 15%.

Начиная с 2009 г. субъектам РФ предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в пределах от пяти до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процента доля налоговой базы. При этом сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно (ст. 346²¹ НК РФ).

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчётного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учётом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчётный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% (см. письмо ФНС России от 28.09.09 № ШС-22-3/743-приложение № 14).

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчётного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нара-

тающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учётом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчётный период и суммы налога за налоговый период.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период; налогоплательщиками – организациями – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; налогоплательщиками – индивидуальными предпринимателями – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчётным периодом (не позднее 25 апреля, 25 июля и 25 октября).

7.3.8. Ведение налогового учёта

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны вести налоговый учёт показателей своей деятельности, который необходим для исчисления налоговой базы и суммы налога. Налоговый учёт ведётся на основе книги учёта доходов и расходов. Налогоплательщики, которые одновременно переведены по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, обязаны вести отдельный учёт доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам.

7.3.9. Патентная система налогообложения.

Правовая основа патентной системы налогообложения

Патентная система налогообложения заменит с 2013 г. упрощённую систему налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента, которая применяется в настоящее время в соответствии со ст. 346.25.1 НК РФ гл. 26.2 «Упрощённая система налогообложения» НК РФ. Указанная статья НК РФ с 1 января 2013 г. утрачивает силу, вводится гл. 26.5 «Патентная система налогообложения».

Патентная система налогообложения вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации и применяется на территориях указанных субъектов Российской Федерации. Согласно п. 1 ст. 8 Федерального закона № 94-ФЗ законы субъектов Российской Федерации о введении с 1 января 2013 г. на территории соответ-

ствующего субъекта Российской Федерации патентной системы налогообложения должны быть опубликованы не позднее 1 декабря 2012 г.

7.3.10. Налогоплательщики патентной системы налогообложения

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями, переход на неё является добровольным и она может совмещаться с иными режимами налогообложения. То есть, если индивидуальный предприниматель по одним видам предпринимательской деятельности применяет общий режим налогообложения или упрощённую систему налогообложения, или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), или систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности, то он вправе по другим видам предпринимательской деятельности, переведённым законом субъекта Российской Федерации на патентную систему налогообложения, применять патентную систему налогообложения.

По сравнению с действующей упрощённой системой налогообложения на основе патента средняя численность наёмных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера), которых при применении патентной системы налогообложения вправе привлекать индивидуальный предприниматель за налоговый период, увеличилась с 5 до 15 человек. Указанное ограничение применяется по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

7.3.11. Объекты налогообложения при применении патентной системы налогообложения

Субъекты Российской Федерации в обязательном порядке вводят патентную систему налогообложения по 47 видам предпринимательской деятельности, указанным в п. 2 ст. 346.43 НК РФ, что меньше по сравнению с действующей упрощённой системой налогообложения на основе патента (69 видов деятельности). Сокращение произошло за счёт укрупнения видов предпринимательской деятельности, также наименование ряда видов предпринимательской деятельности приведено в соответствие с Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН).

При этом в обязательный перечень включён ряд новых видов предпринимательской деятельности: экскурсионные услуги; услуги по прокату; химическая чистка, крашение и услуги прачечных; оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом; оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не бо-

лее 50 кв. метров по каждому объекту организации торговли; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети. Такой вид предпринимательской деятельности, как услуги общественного питания, заменён на услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв. метров по каждому объекту организации общественного питания. Автотранспортные услуги разделены на два вида деятельности: оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом.

При этом субъектам Российской Федерации предоставлено право устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам в соответствии с ОКУН, которые не указаны в обязательном перечне в п. 2 ст. 346.43 НК РФ.

Запрещено применять патентную систему налогообложения в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 2 ст. 346.43 НК РФ, в случае их осуществления в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

7.3.12. Налоговая база при применении патентной системы налогообложения

Налоговой базой для исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, является потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход, размеры которого устанавливаются законами субъектов Российской Федерации по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения. Минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может быть меньше 100 тыс. р., а его максимальный размер не может превышать 1 млн. р. Указанные минимальный и максимальный размеры дохода подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации, установленный на соответствующий календарный год. При этом согласно п. 4 ст. 8 Федерального закона № 94-ФЗ коэффициент-дефлятор на 2013 г. в целях гл. 26.5 НК РФ установлен в размере, равном 1.

Субъектам Российской Федерации предоставлено право увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода:

- не более чем в 3 раза – по таким видам предпринимательской деятельности, как техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования; оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов и пассажиров автомобильным и водным транспортом; занятие медицинской деятельностью или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности; обрядовые и ритуальные услуги (пп. 9 – 11, 32, 33, 38, 42, 43 п. 2 ст. 346.43 НК РФ);

- не более чем в 5 раз – по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, осуществляемым на территории города с численностью населения более 1 млн. человек;

- не более чем в 10 раз – по таким видам предпринимательской деятельности, как сдача в аренду (наём) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности; розничная торговля и услуги общественного питания (пп. 19, 45 – 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ).

При установлении размеров потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода субъекты Российской Федерации вправе дифференцировать виды предпринимательской деятельности, указанные в п. 2 ст. 346.43 НК РФ, если такая дифференциация предусмотрена ОКУН или ОКВЭД. Например, пп. 12 п. 2 ст. 346.43 НК РФ предусматривает такой вид предпринимательской деятельности, как «ремонт жилья и других построек» (код ОКУН 016100), который включает такие виды работ, как ремонт кровель (код 16106), ремонт садовых домиков (016109), ремонт индивидуальных гаражей (код 016112) и др. В отношении них могут быть установлены разные размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Субъекты Российской Федерации также вправе устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от:

- средней численности наёмных работников, количества транспортных средств;

- количества обособленных объектов (площадей) в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в пп. 19, 45 – 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ (сдача в аренду (наём) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности; розничная торговля и услуги общественного питания).

Патентная система налогообложения не предусматривает предусмотренное в настоящее время упрощённой системой налогообложения на основе патента (п. 7 ст. 346.25.1 НК РФ) ограничение размеров

потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода размерами базовой доходности по единому налогу на вменённый доход, если вид деятельности по указанным налоговым режимам совпадает.

Установленный на календарный год законом субъекта Российской Федерации размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода применяется в следующем календарном году (следующих календарных годах), если он не изменён законом субъекта Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели – налогоплательщики патентной системы налогообложения освобождены от обязанности по уплате: налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения); налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения); налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения, при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией и при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со ст. 174.1 НК РФ. При этом они уплачивают иные налоги и исполняют обязанности налоговых агентов.

7.3.13. Условия перехода на патентную систему налогообложения

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения.

Патент выдаётся налоговым органом индивидуальному предпринимателю по месту его постановки и действует на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте. При этом индивидуальный предприниматель, получивший патент в одном субъекте Российской Федерации, вправе получить патент в другом субъекте Российской Федерации.

Заявление на получение патента подаётся индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту жительства не позднее чем *за 10 дней* до начала применения патентной системы налогообложения.

В случае если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте Российской Федерации, в котором не состоит на учёте в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, указанное заявление подаётся в любой территориальный налоговый орган этого субъекта Российской Федерации по выбору индивидуального предпринимателя.

Налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня получения заявления на получение патента выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

При этом установлены основания для отказа налоговым органом в выдаче патента, это: несоответствие в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов, в отношении которых на территории субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения; указание срока действия патента, не соответствующего срокам, на которые он может быть выдан; нарушение условия перехода на патентную систему налогообложения, установленного при утрате права на применение патентной системы налогообложения или при прекращении до истечения срока действия патента предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения; наличие недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения.

Патент выдаётся по выбору индивидуального предпринимателя на период *от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года.*

Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент в случае:

- если с начала календарного года его доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. р. При этом, если налогоплательщик применяет одновременно патентную систему налогообложения и упрощённую систему налогообложения, при определении ограничения учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам;
- если в течение налогового периода им было допущено превышение ограничения по средней численности наёмных работников;
- если им не был уплачен в установленные сроки налог в связи с применением патентной системы налогообложения.

При этом сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, о чем он должен сообщить в налоговый орган в течение 10 дней со дня наступления такого обстоятельства, вправе вновь перейти на патентную систему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности *не ранее чем со следующего календарного года*. По действующей сейчас упрощённой системе налогообложения на основе патента таким правом индивидуальный предприниматель может воспользоваться через 3 года.

Постановка на учёт индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика патентной системы налогообложения осуществляется налоговым органом, в который он обратился с заявлением на получение патента, на основании указанного заявления в течение пяти дней со дня его получения. Датой постановки индивидуального предпринимателя на учёт в налоговом органе в данном случае является дата начала действия патента.

Снятие с учёта в налоговом органе индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения, осуществляется в течение пяти дней со дня истечения срока действия патента или со дня получения заявления о снятии с учёта в связи утратой права на применение патентной системы налогообложения и переходе на общий режим налогообложения или в связи с прекращением предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения.

7.3.14. Налоговый период при применении патентной системы налогообложения

Налоговым периодом признаётся календарный год. Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признаётся срок, на который выдан патент.

Если индивидуальный предприниматель прекратил предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента, налоговым периодом признаётся период с начала действия патента до даты прекращения такой деятельности, указанной в заявлении, представ-

ленном в налоговый орган об утрате права применения патентной системы налогообложения или прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой она применяется.

7.3.15. Налоговая ставка при применении патентной системы налогообложения

Налог исчисляется по ставке в размере 6% от потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Если патент получен на срок менее календарного года, налог рассчитывается путём деления указанного дохода на 12 месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Налог уплачивается по месту постановки индивидуального предпринимателя на учёт в налоговом органе в следующие сроки:

- если патент получен на срок до 6 месяцев – в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
- если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года – в размере 1/3 суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента; в размере 2/3 суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Следует иметь в виду, что сумма налога не уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, как это сейчас предусмотрено при оплате оставшейся части патента при применении упрощённой системы налогообложения на основе патента.

7.3.16. Учёт и отчётность при применении патентной системы налогообложения

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения, в налоговые органы не представляется. Однако налогоплательщики патентной системы налогообложения обязаны вести налоговый учёт доходов в целях контроля за соблюдением ограничения по доходам от реализации в книге учёта доходов, которая ведётся отдельно по каждому полученному патенту.

С 1 января 2013 г. вступает в силу Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», согласно пп. 4 п. 1 ст. 2 которого сфера действия этого Федерального закона распространяется и на индивидуальных предпринимателей. Однако согласно пп. 1 п. 2 ст. 6 указанного Федерального закона бухгалтерский учёт могут не вести индивидуальные предприниматели, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учёт доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством. Так как налогоплательщики патентной системы налогообложения обязаны вести налоговый учёт доходов, *они могут не вести бухгалтерский учёт.*

Внесены поправки в ст. 33 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», в соответствии с которыми налогоплательщики патентной системы налогообложения, за исключением осуществляющих виды предпринимательской деятельности, указанные в пп. 19, 45 – 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ (сдача в аренду (наём) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности; розничная торговля и услуги общественного питания), будут в течение 2013 г. платить страховые взносы по пониженным тарифам как налогоплательщики упрощённой системы налогообложения (ст. 4 и 6 Федерального закона № 94-ФЗ).

В соответствии с поправками, внесёнными в 1 абз. п. 2.1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платёжных карт», индивидуальным предпринимателям, являющимся налогоплательщиками патентной системы налогообложения, предоставлено право осуществлять наличные денежные расчёты и (или) расчёты с использованием платёжных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего приём денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

Изменён порядок зачисления налогов, уплачиваемых в связи с применением специальных налоговых режимов (ст. 3 Федерального закона № 94-ФЗ).

Поправками, внесёнными в Бюджетный кодекс РФ (п. 2 ст. 611, п. 2 61.2), установлено, что суммы налога, взимаемого в связи с применением патентной системы налогообложения, по нормативу 100%

будут зачисляться в бюджеты муниципальных районов и муниципальных округов. В настоящее время суммы налога, взимаемого в виде стоимости патента в связи с применением упрощённой системы налогообложения, зачисляются по нормативу 100% в бюджеты субъектов РФ.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, на 2013 г. в Тамбовской области:

	Виды деятельности	Потенциально возможный доход индивидуальным предпринимателем за год (р.)
1.	Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек от 6 до 15 человек включительно	160 000 320 000 480 000 640 000 800 000 960 000 1 000 000
2.	Ремонт, чистка, окраска и пошив обуви без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек от 6 до 15 человек включительно	160 000 320 000 480 000 640 000 800 000 960 000 1 000 000

	Виды деятельности	Потенциально возможный доход индивидуальным предпринимателем за год (р.)
3.	Парикмахерские и косметические услуги без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек от 6 до 15 человек включительно	160 000 320 000 480 000 640 000 800 000 960 000 1 000 000
4.	Химическая чистка, крашение и услуги прачечных без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек 6 человек 7 человек 8 человек 9 человек от 9 до 15 человек включительно	100 000 200 000 300 000 400 000 500 000 600 000 700 000 800 000 900 000 1 000 000 1 000 000

	Виды деятельности	Потенциально возможный доход индивидуальным предпринимателем за год (р.)
5.	Изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек 6 человек 7 человек 8 человек 9 человек от 9 до 15 человек включительно	 100 000 200 000 300 000 400 000 500 000 600 000 700 000 800 000 900 000 1 000 000 1 000 000
6.	Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек 6 человек 7 человек 8 человек 9 человек от 9 до 15 человек включительно	 100 000 200 000 300 000 400 000 500 000 600 000 700 000 800 000 900 000 1 000 000 1 000 000

	Виды деятельности	Потенциально возможный доход индивидуальным предпринимателем за год (р.)
7.	Ремонт мебели	
	без привлечения наёмных работников	100 000
	с привлечением наёмных работников средней численностью:	
	1 человек	200 000
	2 человека	300 000
	3 человека	400 000
	4 человека	500 000
	5 человек	600 000
	6 человек	700 000
	7 человек	800 000
	8 человек	900 000
	9 человек	1 000 000
	от 9 до 15 человек включительно	1 000 000
8.	Услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий	
	без привлечения наёмных работников	160 000
	с привлечением наёмных работников средней численностью:	
	1 человек	320 000
	2 человека	480 000
	3 человека	640 000
	4 человека	800 000
	5 человек	960 000
	от 6 до 15 человек включительно	1 000 000

	Виды деятельности	Потенциально возможный доход индивидуальным предпринимателем за год (р.)
9.	Техническое обслуживание и ремонт авто-транспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования без привлечения наёмных работников с привлечением наёмных работников средней численностью: 1 человек 2 человека 3 человека 4 человека 5 человек 6 человек 7 человек 8 человек 9 человек 10 человек от 11 до 15 человек включительно	260 000 520 000 780 000 1 040 000 1 300 000 1 560 000 1 820 000 2 080 000 2 340 000 2 600 000 2 860 000 3 000 000
10.	Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом: на одно транспортное средство при использовании свыше 18 транспортных средств	160 000 3 000 000
11.	Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом, в том числе: деятельность автомобильного (автобусного) пассажирского транспорта, подчиняющегося расписанию: на 1 транспортное средство при использовании свыше 5 транспортных средств	560 000 3 000 000

	Виды деятельности	Потенциально возможный доход индивидуальным предпринимателем за год (р.)
	деятельность троллейбусного транспорта: на одно транспортное средство при использовании свыше 5 транспорт- ных средств деятельность такси: на 1 транспортное средство при использовании свыше 18 транс- портных средств	560 000 3 000 000 160 000 3 000 000

7.3.10. Контрольные вопросы

1. Каковы требования для применения УСН?
2. При каких условиях налогоплательщик, применяющий УСН, обязан перейти на общий режим налогообложения?
3. На каком уровне власти устанавливаются элементы упрощённого налогообложения?
4. Как учитываются расходы по основным средствам при применении УСН?
5. Какие периоды признаны отчётными периодами, и какой – налоговым?
6. Каков порядок перенесения суммы убытка на расходы при применении УСН?
7. Что такое минимальный налог и в каких случаях обязательна его уплата?
8. При каких видах деятельности невозможно применение УСН?
9. Кто может применять патентную систему налогообложения?
10. Какими законами вводится в действие патентная система налогообложения?
11. Что такое потенциально возможный доход к получению индивидуальным предпринимателем при применении патентной системы налогообложения?

Тема 7.4. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ (СРП)

7.4.1. Правовая основа введения специального режима налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП)	368
7.4.2. Основные понятия и положения при введении СРП	370
7.4.3. Налогоплательщики	371
7.4.4. Налоги, уплачиваемые при применении СРП	372
7.4.5. Особенности уплаты налогов при применении СРП	374
7.4.6. Особенности налогового контроля при СРП	378
7.4.7. Гарантии инвесторов при реализации СРП	379
7.4.8. Контрольные вопросы	380

7.4.1. Правовая основа введения специального режима налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП)

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции определена гл. 26.4 НК РФ и относится к специальному налоговому режиму, которым, согласно ст. 18 НК РФ, признаётся особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определённого периода времени.

При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в порядке, предусмотренном НК РФ.

Используется этот налоговый режим хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность в добывающей промышленности при освоении месторождений полезных ископаемых.

Существующее российское законодательство предусматривает для хозяйствующих субъектов, осуществляющих разработку и освоение месторождений полезных ископаемых два возможных варианта налогообложения:

- действующая налоговая система;
- специальный налоговый режим – соглашение о разделе продукции (далее – СПР).

Освоение месторождений минерального сырья на условиях раздела продукции является одним из методов привлечения крупных долгосрочных иностранных и отечественных инвестиций в минерально-сырьевой комплекс.

В настоящее время Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее – Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции») установлены право-

вые основы отношений, возникающих в процессе осуществления иностранных и отечественных инвестиций в поиски, разведку и добычу минерального сырья на территории РФ, а также континентальном шельфе и пределах исключительной экономической зоны РФ на условиях соглашений о разделе продукции.

В Соответствии со ст. 2 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»:

«Соглашение о разделе продукции (далее – соглашение) является договором, в соответствии с которым РФ предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее – инвестор) на возмездной основе и на определённый срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется провести указанные работы за свой счёт и на свой риск».

Соглашение о разделе продукции определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе и порядок раздела произведённой продукции между сторонами соглашения в соответствии с положениями Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». В свою очередь условия пользования недрами, установленные в соглашении, должны соответствовать законодательству РФ.

Сторонами соглашения являются:

- Российская Федерация, от имени которой в соглашении выступают Правительство Российской Федерации и орган исполнительной власти субъекта РФ, на территории которого расположен предоставленный в пользование участок недр, или уполномоченные ими органы;
- инвесторы, осуществляющие вложения собственных, заёмных или привлечённых средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения. К инвесторам относятся юридические лица, а также объединения юридических лиц, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица (если в качестве инвестора в соглашении выступает не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, участники такого объединения имеют солидарные права и несут солидарные обязанности по соглашению).

Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» предусмотрены два варианта раздела произведённой продукции между государством и инвестором. Это так называемый «традиционный раздел», предусматривающий три уровня раздела продукции и «прямой раздел», в котором отсутствует стадия выделения компенсационной продукции. Соглашение может предусматривать только один способ раздела продукции и не допускает переход с одного способа на другой, а также замену одного способа раздела продукции другим.

Заключение соглашения в соответствии с указанными условиями и порядком раздела продукции должно быть предусмотрено условиями аукциона.

Включение в состав НК РФ отдельной главы «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» вызвано необходимостью более чётко и полно определить особенности налогообложения при выполнении СРП. При разработке данной главы НК РФ преследовались три цели:

1. Создание стабильных условий работы инвесторов, осваивающих месторождения на условиях СРП.
2. Соблюдение интересов государства при реализации указанных соглашений.
3. Унификация в одном законодательном акте всех вопросов налогообложения, возникающих при реализации СРП.

Установленный специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

7.4.2. Основные понятия и положения при введении СРП

Для дальнейшего изложения сначала необходимо ввести основные понятия.

Инвестор – пользователь недр, заключивший СРП. Инвестором может быть как юридическое лицо, так и созданное на основе договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных, заёмных или привлечённых средств имущества и(или) имущественных прав в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях СРП.

Продукция – полезное ископаемое, добытое из недр на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и(или) в пределах исключительной экономической зоны РФ.

Произведённая продукция – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом из недр минеральном сырье, по своему качеству соответствующей государственному стандарту РФ и другим стандартам.

Раздел продукции – раздел между государством и инвестором произведённой продукции в натуральном и(или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Прибыльная продукция – произведённая за отчётный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части про-

дукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых и компенсационной продукции.

Компенсационная продукция – часть произведённой при выполнении соглашения продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ – 90% общего количества произведённой продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесённых им расходов, состав которых устанавливается соглашением.

Цена продукции – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции.

Условия, необходимые для применения данной системы:

- соглашение должно быть заключено после того, как признан несостоявшимся аукцион по предоставлению права пользования недрами, которые являются объектами СРП (иными словами, сначала право пользования участком недр должно быть выставлено на аукцион, и если нет желающих его купить, то это право предоставляется вторично, но уже по конкурсу на условиях СРП);

- соглашение должно предусматривать увеличение доли продукции, получаемой государством, в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности, оговорённых в соглашении;

- если соглашение предусматривает раздел произведённой продукции между государством и инвестором, то доля государства в распределяемой продукции не должна составлять менее 32%.

Переход на применение специального налогового режима в виде соглашения о разделе продукции имеет заявительный характер.

7.4.3. Налогоплательщики

Плательщиком налогов при выполнении СРП является инвестор соглашения. Налогоплательщик имеет право поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением данного специального налогового режима, своему уполномоченному представителю, называемому **оператором**.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление, а также подписанное соглашение о разделе продукции. Одновременно с этим налогоплательщик обязан представить ещё один важнейший документ. Дело в том, что до подписания СРП по соответствующему участку недр должен быть проведён аукцион на предоставление права пользования им не на условиях раздела продукции, а на общих основаниях. И только в том случае, если на этих условиях аукцион будет признан недействительным в связи с отсутствием желающих принять в нём участие, данный участок недр может быть передан в разработку на условиях раздела продукции. В связи с этим

налогоплательщик должен представить в налоговый орган также решение об утверждении результатов данного аукциона и о признании его несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

7.4.4. Налоги, уплачиваемые при применении СРП

Важнейшей характерной особенностью системы налогообложения при выполнении СРП является следующее. Уплата части установленных налогов и сборов **заменяется** разделом между государством и инвестором **произведённой продукции** в соответствии с условиями конкретного соглашения.

Главой 26.4 НК РФ предусмотрено применение двух вариантов раздела продукции.

1. Традиционный раздел:

- 1) определяется общий объём продукции и её стоимость;
- 2) определяется объём компенсационной продукции, которая не должна быть больше 75% от общего количества произведённой продукции (не более 90% при добыче на континентальном шельфе);
- 3) определяется объём прибыльной продукции;
- 4) осуществляется раздел прибыльной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением.

При первом варианте соглашения инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- НДС;
- Налог на прибыль организаций;
- Страховые взносы на обязательное страхование;
- 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;
- Акцизы.

При этом установлено, что суммы указанных выше налогов, за исключением налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, должны в дальнейшем быть возмещены инвестору в составе возмещаемых расходов.

Вместе с тем налогоплательщик может быть освобождён от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного или представительного органа власти или представительного органа местного самоуправления. Законодатель также установил, что при данном варианте соглашения налогопла-

тельщик освобождается от уплаты налога на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, использующихся исключительно для предусмотренной соглашением деятельности. В случаях, когда имущество организации используется в целях, не предусмотренных соглашением, налогообложение такого имущества производится в общем порядке. Кроме того, налогоплательщик освобождается от уплаты транспортного налога за исключением тех случаев, когда транспортные средства используются в непредусмотренных соглашением целях. Исключение в данном случае составляют легковые автомобили.

Пример. На участке недр, переданных инвестору для разработки на условиях СРП, за налоговый период (календарный год) было произведено 300 тыс. т нефти.

Согласно закону инвестор должен заплатить НДС. Его величина определена в сумме 252 млн. р. или 8,9 млн. долл. США, что эквивалентно 24,8 тыс. т нефти.

Произведённые инвестором затраты на реализацию соглашения, которые должны быть ему возмещены, составляют 65,6 млн. долл. США, или 1856,5 млн. р., что эквивалентно 182,4 тыс. т нефти.

Доля компенсационной продукции составляет 60,8% общего объёма произведённой продукции ($182,4 : 300 \times 100\%$), что не превышает установленного в НК РФ предела в 75%.

Следовательно, размер компенсационной продукции может быть принят в размере 182,4 тыс. т нефти.

Согласно соглашению прибыльная продукция распределяется в следующих пропорциях: 40% – инвестору, 60% – Российской Федерации.

Определим размер прибыльной продукции. Она составляет $(300 - 24,8 - 182,4) 92,8$ тыс. т.

Таким образом, инвестор должен получить 37,12, а Российская Федерация – 55,68 тыс. т.

2. Второй вариант – прямой раздел продукции используется реже, в качестве исключения:

- 1) определяется общий объём продукции и её стоимость;
- 2) осуществляется раздел произведённой продукции между государством (доля не менее 32%) и инвестором в соответствии с долями, установленными соглашением.

Второй вариант раздела продукции предполагает уплату налогоплательщиком следующих налогов и платежей:

- НДС;
- Страховые взносы на обязательное страхование;
- Плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- Государственную пошлину;
- Таможенные сборы.

Второй вариант раздела продукции, в отличие от первого, уже не предусматривает возмещение уплаченных налогов. Аналогично, как и при традиционном разделе продукции, инвестор может быть освобождён от уплаты региональных и местных налогов, если законодательные органы субъекта РФ и местного самоуправления примут соответствующие решения.

Глава 26.4 НК РФ освобождает инвестора от уплаты таможенных пошлин (для обоих вариантов) в части товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ для выполнения работ по заключённому соглашению, а также в части продукции, произведённой в соответствии с условиями соглашения и вывозимой с российской таможенной территории.

7.4.5. Особенности уплаты налогов при применении СРП

При применении СРП расчёт и уплата некоторых налогов имеют свои особенности.

Налоговой базой для тех налогов, которые подлежат уплате при выполнении СРП, признаётся денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. По каждому соглашению она определяется раздельно и исчисляется по итогам каждого отчётного периода. НК РФ установлено, что в случае, если налоговая база является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, она признаётся равной нулю. При этом налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, но не более срока действия соглашения.

Доходом налогоплательщика от выполнения СРП признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по условиям соглашения, а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ, стоимость прибыльной продукции и цены произведённой продукции, установленной СРП.

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтверждённые расходы, понесённые налогоплательщиком при выполнении СРП. Расходы налогоплательщика подразделяются следующим образом:

- расходы, возмещаемые за счёт компенсационной продукции;
- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми признаются расходы, понесённые налогоплательщиком в отчётном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по СРП в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленный соглашением предельный уровень компенсационной продукции, который не может быть выше, как уже говорилось, 75%.

Пример. В соответствии с условиями СРП предельный уровень компенсационной продукции составляет 50% общего количества произведённой продукции. Общее количество произведённой за налоговый период продукции составило 50 000 т. Цена 1 т продукции, установленная соглашением, – 200 р.

Предельное количество компенсационной продукции за этот период равно 25 000 т ($50\,000\text{ т} \times 50\% : 100\%$).

Предельный уровень компенсационной продукции в стоимостном выражении в налоговый период будет равен 5 000 000 р. ($200\text{ р./т} \times 25\,000\text{ т}$).

Общая сумма возмещаемых расходов за налоговый период – 2 000 000 р.

Количество продукции, необходимое для возмещения затрат инвестора, равно 10 000 т ($2\,000\,000\text{ р.} : 200\text{ р./т}$).

Из приведённых расчётов видно, что количество продукции, необходимое для возмещения затрат инвестора (10 000 т), не превышает предельного уровня компенсационной продукции, предусмотренного условиями СРП (25 000 т). Это означает, что все возмещаемые расходы (2 000 000 р.) будут погашены в данном налоговом периоде.

Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчётном (налоговом) периоде, возмещение расходов происходит в размере указанного предельного уровня. Расходы же инвестора в части, превышающей предельный уровень, подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчётного (налогового) периода.

Расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается при подписании соглашения и должна соответствовать действующей на тот момент ставке налога на прибыль организаций. При этом указанная ставка не может быть изменена в течение всего срока действия этого соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчётного (налогового) периода на основе данных налогового учёта.

Налоговый учёт осуществляется в общеустановленном порядке.

В том случае, если налог исчисляется в иностранной валюте, то налогоплательщик может уплачивать этот налог в данной или другой иностранной валюте, котируемой Банком России, или же в рублях по официальному курсу.

НК РФ обязывает налогоплательщика вести **раздельный учёт доходов и расходов** по операциям, возникающим при выполнении СРП. Если же такой учёт отсутствует, то должен применяться общий порядок налогообложения, без учёта особенностей, установленных специальным налоговым режимом.

Доходы и расходы налогоплательщика по видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, облагаются в общем порядке, установленном для налогообложения прибыли.

В таком же общеустановленном порядке облагается прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции. Эта прибыль определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции, и на стоимость самой компенсационной продукции.

Налоговый и отчётные периоды. Налоговым периодом признаётся календарный, год, а отчётными периодами – квартал, полугодие, девять месяцев.

Налог на добычу полезных ископаемых уплачивается при выполнении СРП, которые предусматривают условия раздела произведённой продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с гл. 26 НК РФ.

Налоговая база исчисляется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти и природного газового конденсата, по которым налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых.

Основная особенность применения специального налогового режима в части налога на добычу полезных ископаемых – понижение ставок этого налога. Данные ставки определяются умножением ставок налога на добычу полезных ископаемых на коэффициент **0,5%**.

Пример. В соответствии с п. 2 ст. 342 НК РФ при добыче кондиционных руд чёрных металлов применяется ставка налога на добычу полезных ископаемых в размере 4,8%. При добыче кондиционных руд чёрных металлов в рамках СРП данная ставка должна применяться с коэффициентом 0,5% и составит 2,4% ($4,8\% \times 0,5$).

Ставка налога, применяемая при добыче нефти и природного газового конденсата, также понижается, но не всегда. Базовая налоговая ставка по данным полезным ископаемым составляет 340 р. за 1 т, применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, – $K_{ц}$ (п. 5 ст. 346³⁷ НК РФ):

$$K_{ц} = (\Pi - 8) \times P : 252,$$

где Π – 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 РФ, устанавливаемого Банком России. Эту величину налогоплательщик определяет самостоятельно как среднее арифметическое значение курса доллара США к рублю, устанавливаемого Банком России, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Особенности применения указанной ставки заключаются в следующем:

- данная ставка применяется только в отношении организаций, перешедших на специальный налоговый режим;
- рассчитанная ставка может применяться с понижающим коэффициентом 0,5% не всегда. Данный коэффициент применяется только в том случае, если в процессе реализации СРП ещё не достигнут предельный уровень коммерческой добычи нефти или природного газового конденсата. Эта величина устанавливается в качестве отдельного условия СРП. С момента достижения такого уровня и до окончания действия соглашения применение понижающего коэффициента прекращается (п. 7 ст. 346.37 НК РФ).

Пример. Средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс» составил 101,8 долл. США за баррель. Среднее значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России, за налоговый период составило 30 р. за 1 долл. Специальный коэффициент:

$$K_{ц} = (101,8 - 8) \times 30 \text{ р./долл.} : 252 = 11,167.$$

До достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти налоговая ставка будет равна 1898,4 р. за 1 т нефти ($340 \text{ р.} \times 11,167 \times 0,5$).

По достижению предельного уровня коммерческой добычи и до окончания срока действия СРП налоговая ставка увеличится вдвое и составит 3796,8 р. за 1 т нефти.

Налог на добавленную стоимость при выполнении СРП уплачивается в соответствии с гл. 21 НК РФ, и налоговая ставка установлена в соответствии с гл. 21 НК РФ.

При реализации СРП установлены следующие дополнительные **операции, не подлежащие налогообложению** НДС.

Во-первых, освобождается от обложения передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению между инвестором и оператором, т.е. организацией, непосредственно осуществляющей выполнение работ по СРП.

Во-вторых, НДС не уплачивается при передаче налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретённого им имущества, использованного для выполнения работ по СРП и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями СРП.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по СРП превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) (в том числе при отсутствии указанной продукции), полученная разница подлежит возмещению (зачёту, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном ст. 176 НК РФ (п. 3 ст. 346.39 НК РФ).

Особенности представления налоговых деклараций. По перечисленным налогам налогоплательщик представляет в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях СРП, налоговые декларации по каждому налогу отдельно от налога по другой деятельности.

7.4.6. Особенности налогового контроля при СРП

Определённые особенности имеются в постановке налогоплательщика на налоговый учёт при выполнении СРП. Налогоплательщик подлежит постановке на учёт, как правило, в налоговом органе по месту нахождения участка недр, предоставленного ему в пользование на условиях соглашения.

В случае если в качестве инвестора выступает объединение организаций, не имеющих статуса юридического лица, на учёт обязаны встать все организации, входящие в состав указанного объединения.

При разработке предоставленных в пользование на условиях соглашения участков недр, расположенных на континентальном шельфе РФ или в пределах её исключительной экономической зоны, постановка налогоплательщика на учёт производится в налоговом органе по месту нахождения данного налогоплательщика.

Налогоплательщик обязан в течение 10 дней с даты вступления в силу СРП подать заявление о постановке на учёт в налоговом органе и получить соответствующее свидетельство. В данном свидетельстве содержатся следующие данные: наименование СРП; дата вступления соглашения в силу и срок его действия; наименование участка недр, предоставленного в пользование, и указание его местонахождения.

В свидетельстве должно также содержаться указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором или оператором по СРП и в отношении него применяется специальный налоговый режим.

При выполнении СРП за налогоплательщиком сохраняется обязанность представления в налоговые органы соответствующих **налоговых деклараций**.

Они представляются в налоговые органы по местонахождению участка недр, предоставленного в пользование на условиях СРП. Составляются декларации по каждому налогу отдельно от других видов деятельности налогоплательщика.

Если участок недр расположен на континентальном шельфе РФ или же в пределах её исключительной экономической зоны, то налогоплательщик должен представлять налоговые декларации в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика. Налогоплательщики, отнесённые к категории крупнейших, должны представлять налоговые декларации и соответствующие расчёты в налоговый орган по месту учёта в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Кроме того, налогоплательщик обязан ежегодно не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представлять в налоговые органы программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

В случае внесения изменений или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения или дополнения не позднее 10 дней с даты их утверждения.

Существенные особенности установлены в условиях проведения **выездных налоговых проверок** при выполнении СРП.

В частности, выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения, начиная с года вступления соглашения в силу. В связи с этим инвестор или оператор обязаны хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения. Сроки осуществления выездной налоговой проверки инвестора или оператора установлены в пределах шести месяцев. При проведении выездных налоговых проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличен на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

7.4.7. Гарантии инвесторов при реализации СРП

Как уже отмечалось, специальный режим налогообложения при выполнении СРП может применяться только в том случае, если в результате проведения аукциона на разработку конкретного участка недр на общеустановленных условиях уплаты налогов не выявились желающие принять в нём участие. Тем самым должно быть подтверждено, что данный участок недр экономически невыгодно разрабатывать на общих основаниях, т.е. для его разработки требуются значительно большие финансовые ресурсы, чем для разработки иных месторождений. При разработке на условиях СРП удлиняются сроки разработки таких участков, а соответственно, и сроки окупаемости вложенных средств. В связи с этим система налогообложения при выполнении СРП является льготной.

Вместе с тем потенциальным инвесторам необходимы государственные гарантии стабильности данного специального налогового режима. Для обеспечения таких гарантий в НК РФ предусмотрено следующее положение. В случае несоответствия положений НК РФ других федеральных, региональных и местных нормативных правовых актов условиям соответствующих СРП должны применяться условия этих соглашений.

Единственное исключение сделано при уплате НДС. В случае изменения в течение срока действия СРП ставки этого налога, исчисление и уплата НДС должны осуществляться налогоплательщиком по этой изменённой налоговой ставке.

Налоговым кодексом РФ также установлено, что система налогообложения при выполнении СРП должна применяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения. В том случае, если в течение срока действия соответствующего соглашения произойдут изменения наименований каких-либо налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения, такие налоги и сборы должны исчисляться и уплачиваться при выполнении соглашения с новым наименованием. Если в течение срока действия соответствующего СРП изменились, например порядок уплаты налогов, формы, порядок заполнения и сроки представления налоговых деклараций, но при этом не произошло изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога, уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций должны производиться в соответствии с изменённым законодательством о налогах и сборах.

Если СРП заключено до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», должны применяться условия освобождения от уплаты налогов и сборов, а также порядок исчисления, уплаты и возмещения уплаченных налогов и сборов, которые предусмотрены в соответствующих соглашениях.

7.4.8. Контрольные вопросы

1. Чем вызвана необходимость введения специального налогового режима при реализации СРП?
2. Каково экономическое содержание СРП?
3. Кто является налогоплательщиком при выполнении СРП?
4. Какова характерная особенность системы налогообложения при выполнении СРП?
5. Какие налоги налогоплательщик уплачивает и от каких освобождён при выполнении СРП?
6. Какие гарантии в части налогообложения предусмотрены инвестору при реализации СРП?
7. Каковы особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты НДС?
8. Какие затраты возмещаются и какие не возмещаются инвестору при выполнении СРП?
9. Какие имеются особенности при определении налоговой базы налога на прибыль при выполнении СРП?
10. Каковы особенности уплаты НДС при выполнении СРП?
11. В чём состоят особенности постановки налогоплательщика на учёт в налоговые органы при выполнении СРП?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При подготовке настоящего учебника авторами были учтены не только произошедшие за последний год изменения в налоговом законодательстве, но и подготовленные Минфином России положения основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013–2014 гг.

Налоги должны стать не только орудием сбалансированного бюджета, но и мощным стимулом развития народного хозяйства страны. Они должны способствовать структурно-технологическому совершенствованию производства, сбалансированию экономических интересов.

Для современного этапа налоговой реформы одной из наиболее актуальных задач должно являться формирование стимулов перехода российской экономики с сырьевого на инновационный путь развития, а также создание максимально возможного количества конкурентоспособных предприятий мирового уровня.

Созданная за 20 лет в ходе многочисленных эволюционных преобразований российская налоговая система в нынешнем виде решить эти задачи не в состоянии. Требуется осуществление ряда решительных и неординарных мер, которые способствовали бы коренному изменению методов налогового стимулирования инновационной деятельности, предусматривающих не только поддержку российских товаропроизводителей, но и систему гарантий использования полученных ими дополнительных финансовых средств на установленные государством цели, и в первую очередь на модернизацию российской экономики.

Необходимо коренным образом изменить направления налоговой политики государства в части регулирования и стимулирования инвестиционных и инновационных процессов.

Налоговая политика государства должна носить более активный характер, не просто создавая экономические условия и возможности для осуществления налогоплательщиками инновационной и инвестиционной деятельности, а целенаправленно побуждать их проводить модернизацию и обновление производства. Этого результата невозможно добиться путём снижения ставок или освобождения налогоплательщиков от уплаты отдельных налогов. Как показывает опыт, только часть полученной налогоплательщиками экономии на налогах направляется на инвестиции и на инновационное развитие. Мировая практика свидетельствует, что в среднем налогоплательщики в подобных случаях на цели экономического развития расходуют не более одной трети

высвободившихся финансовых ресурсов. Между тем, предоставляя налогоплательщикам дополнительные финансовые ресурсы, государство должно иметь соответствующие гарантии того, что указанные средства будут направлены на цели развития и модернизации производства, обновления технологии и производимой продукции. Этого можно добиться исключительно путём предоставления целевых налоговых льгот и преференций, которые гарантируют государству практически 100-процентное использование вливаемых в экономику финансовых ресурсов на те цели, которые государство преследует, предоставляя ту или иную льготу. Об этом свидетельствует и российский опыт. Снижение с 2002 г. ставки налога на прибыль с 35 до 24% с одновременной отменой инвестиционной налоговой льготы моментально привело к существенному снижению доли собственных источников в финансировании капитальных вложений. Если в 2001 г. собственные источники (прибыль и амортизационные отчисления) составляли 42,5% в источниках финансирования инвестиций в основной капитал, то в 2010 г. их доля снизилась до 35,6%. При этом ни в одном году за этот период времени удельный вес собственных источников не превысил показателя 2001 г.

Для стимулирования модернизации российской экономики необходимо в проводимой налоговой политике более активно использовать такой важнейший механизм, как инвестиционный налоговый кредит. Он должен стать мощным налоговым рычагом инновационного развития российской экономики. Инвестиционный налоговый кредит, как видно даже из его названия, имеет важнейшее предназначение — помочь организации-налогоплательщику в осуществлении инвестиционной, а в конечном счёте – и инновационной деятельности.

В 2010 г. Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ в условия предоставления инвестиционного налогового кредита были внесены некоторые поправки. Наиболее существенная из них – увеличение суммы кредита с 30 до 100% от стоимости приобретённого инвестором оборудования, используемого при проведении опытно-конструкторских и научно-исследовательских работ, а также технического перевооружения производства. Решение, безусловно, нужное, хотя и несколько запоздалое. Между тем только одно это изменение, на наш взгляд, не будет иметь существенного значения для развития этого важнейшего источника финансирования модернизации российской экономики. Необходимо осуществить комплекс мер, которые побуждали бы потенциальных инвесторов обращаться к данной финансовой форме государственной поддержки. В этой связи считаем необходимо пересмотреть как цели подобного кредита, так и условия его предоставления.

Правильно сбалансированная налоговая политика служит главным инструментом государства в решении социально-экономических задач. В этой связи необходимо отметить наметившуюся в последнее время положительную тенденцию, направленную на либерализацию налоговой системы, снижение налогового бремени налогоплательщиков, применение специальных мер налогово-правового регулирования.

ГЛОССАРИЙ

Базовая доходность — условная месячная доходность в стоимостном выражении на единицу физического показателя.

Вменённый доход — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учётом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение данного дохода и используемый для расчёта ЕНВД.

Добавленная стоимость — это та часть стоимости товара (работы, услуги), которую производитель добавляет к стоимости сырья, материалов, работ, услуг третьих лиц, использованных в процессе производства.

Единица обложения — единица измерения объекта налога (в стоимостных или натуральных показателях).

Источник налога — это позиция финансово-хозяйственной деятельности (выручка от реализации, расходы, прибыль), за счёт которой осуществляется уплата налога.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результаты предпринимательской деятельности.

Мера ответственности — налоговая санкция за налоговое правонарушение, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов).

Налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и(или) муниципальных образований.

Налоговая база — это количественная оценка объекта налогообложения.

Налоговая ставка — это величина налоговых отчислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые льготы — предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества, предусмотренные законодательством по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере.

Налоговый оклад — величина, получаемая путём умножения налоговой базы на налоговую ставку.

Налоговый период – период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Налогоплательщик – это организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

Носитель налога – это лицо, которое в конечном итоге принимает на себя тяжесть налога и действительно платит его по завершении процессов переложения налога.

Отчётный период – соответствует сроку проведения промежуточных результатов и представления налоговой отчётности в налоговый орган.

Пени – финансовая санкция за несвоевременное выполнение денежных обязательств.

Порядок уплаты налога – это определённые приёмы внесения суммы налога в соответствующий бюджет.

Прибыль – полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов (Д-Р).

Специальный налоговый режим – особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определённого периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных законодательством.

Срок уплаты налога – определяется календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годом, кварталом, месяцем, днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский Кодекс РФ.
3. Налоговый Кодекс РФ.
4. Водный Кодекс РФ.
5. Земельный Кодекс РФ.
6. Таможенный Кодекс РФ.
7. О налогах на имущество физических лиц : закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1.
8. Абрамов, В.А. Упрощённая система налогообложения : учебник / В.А. Абрамов. – 10-е изд., перераб. – М. : Ось-89, 2010.
9. Агабекян, О.В. Налоги и налогообложение : учебник / О.В. Агабекян, К.С. Макарова. – М. : АТИСО, 2009.
10. Александров, И.М. Налоги и налогообложение : учебник / И.М. Александров. – 10-е изд., перераб. и доп. – М. : Дашков и К, 2009.
11. Брызганин, А.В. Новое в налогообложении в 2011 г. : комментарии к изменениям НК РФ / А.В. Брызганин, А.Н. Головкин. – М. : Омега-Л, 2011.
12. Владыка, М.В. Сборник задач по налогам и налогообложению : учебное пособие / М.В. Владыка, В.Ф. Тарасова, Т.В. Сапрыкина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Кнорус, 2011.
13. Вотчель, Л.М. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Л.М. Вотчель. – М. : Фоминта, 2008.
14. Жидкова, Е.Ю. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Е.Ю. Жидкова. – М. : Эксмо, 2010.
15. Комментарии к Налоговому Кодексу Российской Федерации (частям 1 и 2) ; под ред. Ю.Ф. Кваши. – 10-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2012.
16. Оканова, Т.Н. Региональные и местные налоги : учебное пособие / Т.Н. Оканова, М.Е. Косов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
17. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение : учебник / В.Г. Пансков. – М. : Юрайт, 2011.
18. Петров, А.В. Налоги и налогообложение : учебное пособие / А.В. Петров, А.В. Толкушин. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2008.
19. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение : практикум / О.В. Скворцов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2011.

20. Периодические издания (журналы):

- 1) Бухгалтерский учёт.
- 2) Бухгалтерский учёт и налоги.
- 3) Консультант бухгалтера.
- 4) Налоговая политика и практика.
- 5) Налоговое планирование.
- 6) Налоговый вестник.
- 7) Налоги и платежи.
- 8) Российский налоговый курьер.
- 9) Финансы.
- 10) Финансы и кредит и др.

21. Официальные сайты: www.nalog.ru, www.minfin.ru.

Учебное издание

КУЛИКОВ Николай Иванович,
КУЛИКОВА Мария Анатольевна,
НАЗАРЧУК Наталия Павловна

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Редактор Л.В. Комбарова

Инженер по компьютерному макетированию М.Н. Рыжкова

Подписано в печать 05.04.2013.

Формат 60 × 84/16. 22,55 усл. печ. л. Тираж 100 экз. Заказ № 166

Издательско-полиграфический центр ФГБОУ ВПО «ТГТУ»
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14