

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

серия основана в 1996 г.



А.Ю. РЫМАНОВ

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Второе издание

*Рекомендовано
Учебно-методическим объединением вузов по
образованию в области финансов, учета
и мировой экономики в качестве учебного пособия
для студентов, обучающихся по специальностям
080105 Финансы и кредит,
080102 Мировая экономика,
080109 Бухгалтерский учет, анализ и аудит*

Москва
ИНФРА-М
2009

УДК 336.2(075.8)

ББК 65.261.4я73

Р93

Рыманов А.Ю.

Р93 Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — 2-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 331 с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-16-003453-9

В пособии в доступной и наглядной форме изложены методики расчета действующих налогов и сборов, структура налоговой системы Российской Федерации, принципы ее формирования и перспективы реформирования. Помимо рассмотрения стандартной программы курса в пособии изложен порядок учета налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02, приведены нормативы отчислений налогов в бюджетную систему Российской Федерации, представлены элементы налогов в разрезе всех субъектов Российской Федерации, рассмотрены направления реформирования налоговой системы.

Пособие предназначено для студентов вузов, слушателей курсов повышения квалификации, работников финансовой, учетной и экономической сферы.

ББК 65.261.4я73

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗУЕМЫХ СОКРАЩЕНИЙ

БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации;
ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации;
ДХО – дочернее хозяйственное общество;
ЕНВД – единый налог на вмененный доход;
ЕСН – единый социальный налог;
ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог;
ЗХО – независимое хозяйственное общество;
КБС РФ – консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации;
КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях;
КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации;
МВФ – Международный валютный фонд;
МПЗ – материально-производственные запасы;
МРОТ – минимальный размер оплаты труда;
МФ РФ/Минфин РФ – Министерство финансов Российской Федерации;
НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых;
НДС – налог на добавленную стоимость;
НДФЛ – налог на доходы физических лиц;
НЗП – незавершенное производство;
НИОКР – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;
ОЭСР – Организация по экономическому сотрудничеству и развитию;
ПБУ – Положение по бухгалтерскому учету;
ПФ РФ – Пенсионный фонд Российской Федерации;
СМИ – средства массовой информации;
СНР – специальный налоговый режим;
СРП – соглашение о разделе продукции;
ТВ ОЭЗ – технико-внедренческая особая экономическая зона;
ТН ВЭД – Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности;
ТФОМС РФ – территориальные фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации;
ТЭО – технико-экономическое обоснование;
УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации;
УСН – упрощенная система налогообложения;
ФБ РФ – федеральный бюджет Российской Федерации;
ФНС РФ – Федеральная налоговая служба Российской Федерации;
ФСС РФ – Фонд социального страхования Российской Федерации;
ФФОМС РФ – федеральный Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации;
ЦБ РФ – Центральный банк Российской Федерации.

ВВЕДЕНИЕ

С введением в действие первой и второй частей Налогового кодекса Российской Федерации реформирование налоговой системы Российской Федерации не завершилось. Следует отметить, что действующий механизм налогообложения доходов и прибыли в определенной степени соответствует современным принципам оптимального налогообложения. Приоритетными направлениями последующего реформирования являются налоговое администрирование, налогообложение природных ресурсов, «настройка» механизмов функционирования основных действующих налогов, уже вошедших в Налоговый кодекс Российской Федерации, имущественное налогообложение.

В данном пособии рассмотрены общие условия функционирования налоговой системы Российской Федерации, анализ нормативной базы и общие принципы налогообложения. Пособие соответствует требованиям государственных образовательных стандартов высшего профессионального образования по дисциплине «Налоги и налогообложение». Представленный уровень изложения предполагает предварительное знакомство читателя с основами хозяйственной деятельности и гражданского законодательства.

В пособии рассмотрены действующие налоги (главы 2–28). Для удобства пользования соответствующие главы объединены в разделы в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации.

В каждой главе соответствующие налоги рассмотрены, как правило, в разрезе их элементов. В отдельных главах детализируются особенности функционирования того или иного налогового режима или налоговой юрисдикции. Методика расчета конкретного налога, как правило, формализована в виде элементарных формул и сопровождается соответствующими пояснениями и примерами. Для облегчения восприятия норм налогового законодательства отдельные его положения представлены в таблично-иллюстративной форме.

Учитывая наличие региональных особенностей в налоговом законодательстве, в пособии приведены элементы отдельных налогов (дифференцированные ставки по налогу на имущество организаций, пониженные ставки налога на прибыль в доле, зачисляемой

в региональный бюджет, корректирующие коэффициенты по единому налогу на вмененный доход, и др.) по всем субъектам Российской Федерации.

Поскольку большинство налогов и сборов одновременно формируют, как правило, несколько уровней бюджетной системы Российской Федерации, приведены соответствующие нормативы отчислений.

В заключительном, IX разделе пособия изложено одно из приоритетных направлений налоговой реформы — правила трансфертного ценообразования. При этом рассматриваются основные сложные моменты применения действующих положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих трансфертное ценообразование, соответствующие рекомендации Министерства финансов Российской Федерации по его реформированию, а также рекомендации ОЭСР и Казначейства США по осуществлению налогового администрирования в данной сфере.

Раздел I

ВВЕДЕНИЕ В ТЕОРИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

§ 1. ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Налоги — это одна из наиболее актуальных финансовых категорий.

Необходимо различать понятия «налог» и «налогообложение». «Налог» — это финансовая, правовая и экономическая категория. «Налогообложение» — процесс взимания (исчисления и изъятия) налоговых платежей с использованием экономико-правового механизма. Налоги составляют основу доходной части бюджетов всех уровней. Налоговая система сегодня выступает одним из основных инструментов регулирования экономики и социальной сферы. В действующем российском налоговом законодательстве понятия налога и сбора разделены.

1.1. Понятие налога

Налог представляет собой обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц для финансирования деятельности государства или муниципальных образований.

Сбор есть обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого сопровождается предоставлением его плательщику юридически значимых действий (получение прав, выдача разрешений, лицензий) со стороны государственных (муниципальных) и уполномоченных органов.

До принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации (1 января 1999 г.) понятия налога и сбора в российском налоговом законодательстве использовались как синонимы.

Исходя из определения налога его основными признаками являются:

- 1) обязательность платежа;
- 2) индивидуальная безвозмездность налога (безэквивалентность);
- 3) отчуждение принадлежащего налогоплательщику имущества в денежной форме;
- 4) источник финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований.

Обязательность платежа. Признак обязательности налога закреплён в Конституции Российской Федерации. В соответствии со статьёй 57 каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Рассматривая правовую природу обязанности уплачивать налоги, Конституционный Суд¹ указал, что такая конституционная обязанность имеет публично-правовой, а не частно-правовой (гражданско-правовой) характер, т.е. в исполнении обязанности налогоплательщиков воплощён публичный интерес всех членов общества.

Как правило, налогоплательщик вступает в налоговые отношения, приобретает обязанность по уплате налога не по своей воле, а в силу юридически значимых фактов его деятельности.

Индивидуальная безвозмездность (безэквивалентность) налога. Задача любого государства заключается в удовлетворении коллективных потребностей общества путем предоставления общественных благ. Общество в целом получает общественные блага за уплаченные налоги. Уплата налога отдельным плательщиком (т.е. индивидуально) не порождает у государства встречной обязанности предоставлять ему какую-либо услугу (в отличие от сборов — см. ниже).

Именно то, что налогоплательщик уплачивает налог, не ожидая взамен какой-либо компенсации от государства, составляет один из важнейших признаков налога — признак индивидуальной безвозмездности. Такая позиция до введения Налогового кодекса Российской Федерации была выражена в постановлении Конституционного Суда России².

Взимание налогов происходит в денежной форме в соответствии со строгой трактовкой налога как финансовой категории.

¹ Постановление КС РФ от 14 мая 2005 г. № 9-П.

² Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О государственной границе Российской Федерации” в редакции от 19 июля 1997 года» // Вестник Конституционного Суда РФ. — 1997. — № 6.

Тем не менее на ранних стадиях развития налоговых систем государственные финансовые ресурсы в значительной степени формировались на основе *натуральных налогов*.

Так, в 1990-е годы в Российской Федерации были распространены неденежные формы уплаты налогов из-за неразвитых товарно-денежных отношений. Достаточно часто уплата налога осуществлялась с использованием государственных ценных бумаг (казначейских обязательств) либо путем проведения зачетов взаимных требований и др.

Отчуждение принадлежащего налогоплательщику имущества в денежной форме. Налог взимается путем отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику.

В момент уплаты налога происходит смена собственника денежных средств. Факт перехода права собственности от налогоплательщика к государству имеет большое значение, поскольку позволяет разграничить по данному признаку налоговые и бюджетные отношения. Бюджетные отношения возникают по поводу формирования и распределения государственных финансовых ресурсов, находящихся в собственности государства, и перехода права собственности в бюджетных отношениях не происходит, в то время как налоговые отношения связаны с переходом права собственности от налогоплательщика (частного субъекта) к государственным или муниципальным органам (публичному субъекту).

Существование значительного по размерам государственного сектора в национальной экономике (государственные и муниципальные предприятия) предполагает уточнение формулировки статуса финансовых ресурсов в налоговых отношениях. В Налоговом кодексе Российской Федерации данная проблема была решена путем применения более широкой, чем «переход права собственности» на финансовые ресурсы, формулировки — «переход вещного права» на них, что подразумевает переход финансовых ресурсов (имущества), принадлежащих налогоплательщику как на праве собственности, так и на праве хозяйственного ведения и оперативного управления.

Источник финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований. Цель взимания налога — финансовое обеспечение деятельности государства и муниципальных образований. Этот признак налога является основным и напрямую связан с его фискальной функцией.

Налоговые доходы являются основными в доходах государственных и местных бюджетов как в Российской Федерации, так и в развитых и развивающихся странах.

В экономически развитых странах их доля в доходах государственного бюджета достигает 80–90%, а в доходах местных бюджетов — более 50%.

Финансирование государственных нужд — один из главнейших признаков налога, который предопределяет фискальную функцию налога в качестве основной. Причем речь идет о финансировании не самих органов государственной власти (или местного самоуправления) — они ответственны за надлежащую организацию процесса налогообложения, а о финансовом обеспечении всего государства (муниципальных образований). Последнее является еще одним характерным отличием налогов от других фискальных платежей.

1.2. Понятие сбора

В Налоговом кодексе Российской Федерации определены различия между налогом и сбором.

В числе характерных признаков сбора выделяют:

- обязательность платежа;
- возмездность.

1. *Обязательность платежа.*

Означенный признак сбора аналогичен соответствующему признаку налога. Однако сбор уплачивается по свободному волеизъявлению плательщика. В отличие от налога при взимании сбора воля плательщика значительно в большей степени направлена на возникновение соответствующих объектов обложения (стоимость получаемых прав и разрешений).

Это позволяет выделить определенное отличие сбора от налога.

2. *Возмездность сбора.*

Возмездность сбора характеризует основное отличие сбора от налога. Признак возмездности сбора предполагает, что его взимание является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов юридически значимых действий со стороны государственных, муниципальных и других уполномоченных органов. Возмездность сбора проявляется в том, что уполномоченный орган должен оказать плательщику встречную услугу. Именно встречность требований означает наличие какой-либо возмездности, что позволяет рассматривать сбор как «индивидуально-возмездный платеж»¹.

В отличие от налога, целью взимания которого является финансирование деятельности публичного субъекта, цель уплаты сбора законодательством не определена.

¹ Определение КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 283-О; Определение КС РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О.

Конституционный Суд Российской Федерации в своих актах указывает, что сборы предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти.

1.3. Налоги в воспроизводственном процессе

Налоговые отношения составляют специфическую подсистему производственных отношений. Из всей совокупности отношений, связанной с производством, распределением, обменом и потреблением, налоги функционируют на стадии распределения. В процессе движения национального дохода происходит обособление распределительных отношений в целом и налоговых отношений — в частности.

Налоги как подсистема производственных отношений представляют собой форму обобществления части национального дохода в денежной форме. Распределение не выступает как пассивный результат производства. В результате изменения распределения оно может оказывать на производство обратное влияние. Значительная роль в этом процессе принадлежит налогам¹.

Движение налогов связано с движением всего общественного капитала. Посредством налогов изымается значительная часть необходимой и часть прибавочной стоимости. В процессе движения денежного капитала его часть в форме налогов периодически изымается из кругооборота и принимает самостоятельную форму и движение. На последующей стадии возросшая в результате получения прибавочной стоимости масса денежного капитала расходуется не только для расширенного воспроизводства, но и для выплаты налоговых обязательств. Таким образом, функционирование налогов одновременно приводит к сокращению производственного потребления и к формированию государственного денежного фонда, повышающего государственный спрос и потребление.

Объектом налоговых отношений является движение части стоимости национального дохода в денежной форме посредством ее перераспределения и образования целевых фондов финансовых ресурсов.

Субъектами налоговых отношений в Российской Федерации выступают:

- юридические и физические лица — в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

¹ См. § 5.2.

- Министерство финансов Российской Федерации, финансовые структуры субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;
- Федеральная налоговая служба Российской Федерации и ее территориальные отделения;
- таможенные органы;
- государственные и муниципальные органы исполнительной власти.

Носителями налогов являются лица, конечные налогоплательщики, на которых падает фактическое налоговое бремя.

§ 2. ФУНКЦИИ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Сущность налогов как экономической категории, их роль и общественное назначение могут быть раскрыты на основе их функций. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение налогов как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов юридических и физических лиц.

Выделяют фискальную и контрольную функции налогов.

При этом *фискальная функция* (от лат. *fiscus* — корзина) налогов является основной. С ее помощью обеспечивается формирование государственных (муниципальных) денежных фондов и создаются предпосылки для последующего распределения части стоимости национального дохода. Без фискальной невозможно существование контрольной функции.

Контрольная функция налогов позволяет оценивать эффективность функционирования налоговой системы, осуществляется контроль за экономической деятельностью субъектов налоговых отношений¹.

§ 3. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ

По учету объектов налогообложения. Наиболее распространена классификация налогов и сборов в соответствии с объектами налогообложения: налоги подразделяют на прямые и косвенные. Прямые налоги взимаются с доходов или имущества юридических

¹ Зачастую налогам предписывается регулирующая функция. Однако функции налогов, так же как и сама категория, отражают базисные отношения. Налоговый метод регулирования экономики соотносится не с функцией самих налогов, а с функцией налоговой политики, которая, в свою очередь, относится к сфере надстроечных, а не базисных отношений. Таким образом, регулирующая функция соотносится не с налогами, а с налоговой политикой.

и физических лиц (земельный налог, платежи за пользование природными ресурсами, налог на прибыль и др.), т.е. прямой налог непосредственно связан с характеристиками плательщика.

Косвенные налоги взимаются через цены товаров (работ, услуг) путем их прибавления к цене товара (НДС, акцизы, таможенные пошлины). Косвенные налоги накладывают обязательства на ресурсы, виды деятельности и продукцию этой деятельности (товары и услуги).

По видам ставок налоги подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные. Пропорциональные налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте от дохода независимо от его размера (налог на прибыль). Прогрессивные ставки увеличиваются с ростом размера облагаемого дохода (транспортный налог). Регрессивные налоговые ставки понижаются по мере увеличения дохода (государственная пошлина, единый социальный налог).

По уровню управления налоги разделяются на федеральные, региональные и местные.

Федеральные налоги устанавливаются Федеральным собранием Российской Федерации (Государственная дума и Совет Федерации), действуют на всей территории России и взимаются по единым ставкам. К ним относятся: налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, налог на доходы физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых, государственная пошлина, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Федеральные налоги являются основой формирования бюджетной системы Российской Федерации.

Федеральные налоги могут зачисляться как в федеральный, так и в региональные и местные бюджеты.

Региональными признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации, утверждаемыми и вводимыми региональными законодательными (представительными) органами власти (областные советы, советы народных депутатов, областные думы и др.). К ним относятся: налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог.

К местным налогам в соответствии с частью первой НК РФ относятся: земельный налог, налоги на имущество физических лиц.

Структура налоговых поступлений в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в 2007 г. представлена в табл. 1.

Таблица 1

Удельный вес налоговых доходов в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов

<i>Группы налогов</i>	<i>Удельный вес налоговых доходов в доходах бюджетной системы, %</i>
Налоги на прибыль, доходы	25,9
Налоги и взносы на социальные нужды	13,9
Налоги на товары и услуги, реализуемые на территории Российской Федерации	12,7
Налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	6,8
Налоги на совокупный доход	1,1
Налоги на имущество	3,1
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	9,3
Государственная пошлина	0,3
Всего налоговых доходов	73,2

По целям взимания различают целевые и нецелевые налоги. Налог, связанный с конкретным направлением использования средств и поступления от которого не могут расходоваться ни на какие другие цели, называется *маркированным* налогом (например единый социальный налог). Налоги, не предусматривающие определенной цели взимания, называются *немаркированными* (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и др.). В большинстве современных стран основную роль играют налоги нецелевые, соответствующие налоговые доходы поступают в бюджет. При этом доходная часть бюджета выступает как единый фонд средств, обеспечивающий реализацию его расходных статей.

В соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации налоги и сборы разделяют по группам в зависимости от объектов налогообложения (табл. 2).

В соответствии с международной классификацией — методологией Статистики государственных финансов (*Government finance statistics*), разработанной МВФ, — налоги и сборы классифицируются следующим образом (табл. 3).

В соответствии с указанной методологией налоговые доходы, составляющие основную долю доходов многих государственных единиц, формируются из так называемых *обязательных трансфертов* сектору государственного управления. Причем в налоговые доходы не включаются определенные виды обязательных трансфертов, такие, как штрафы, пени и большинство взносов/отчислений на социальное обеспечение.

Таблица 2

**Классификация налогов, сборов и платежей в соответствии с бюджетной
классификацией Российской Федерации**

<i>Группа налогов (сборов, платежей)</i>	<i>Вид налога (сбора, платежа)</i>
Налоги на прибыль, доходы	Налог на прибыль организаций Налог на доходы физических лиц
Налоги и взносы на социальные нужды	Единый социальный налог Страховые взносы Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемые в Пенсионный фонд РФ Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Страховые взносы на обязательное медицинское страхование
Налоги на товары и услуги, ввозимые и реализуемые на территории РФ	Налог на добавленную стоимость Акцизы
Налоги на совокупный доход	Единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности Единый сельскохозяйственный налог
Налоги на имущество	Налог на имущество физических лиц Налог на имущество организаций Транспортный налог Налог на игорный бизнес Земельный налог Налог на недвижимость, зачисляемый в доход бюджетов городов Великий Новгород и Тверь
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	Налог на добычу полезных ископаемых Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции Водный налог Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
Государственная пошлина	Государственная пошлина

Взносы/отчисления на социальные нужды выделяются в отдельную группу и представляют собой фактические или условно исчисленные поступления от работодателей, перечисляющих средства от имени своих работников, либо от работников, лиц, работающих не по найму, или незанятых лиц, перечисляющих средства от собственного имени. Взносы/отчисления обеспечивают право на получение социальных пособий лицам, их производящим, иж-

Таблица 3

Классификация налогов и сборов (методология МВФ)

<i>Группы</i>	<i>Подгруппы</i>	<i>Виды</i>
11 Налоги	111 Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала	1111 Уплачиваемые физическими лицами 1112 Уплачиваемые корпорациями и другими предприятиями 1113 Не распределяемые по категориям
	112 Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу	1121 Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу
	113 Налоги на собственность	1131 Периодические налоги на недвижимое имущество 1132 Периодические налоги на чистую стоимость имущества 1133 Налоги на наследуемое имущество, наследство и дарение 1134 Налоги на финансовые операции и операции с капиталом 1135 Другие непериодические налоги на собственность 1136 Другие периодические налоги на собственность
	114 Налоги на товары и услуги	1141 Общие налоги на товары и услуги 11411 Налоги на добавленную стоимость 11412 Налоги с продаж 11413 Налоги с оборота и другие общие налоги на товары и услуги 1142 Акцизы 1143 Прибыль фискальных монополий 1144 Налоги на специфические услуги 1145 Налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности 11451 Налоги на автотранспортные средства 11452 Другие налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности 1146 Другие налоги на товары и услуги
	115 Налоги на международную торговлю и операции	1151 Таможенные и другие импортные пошлины 1152 Налоги на экспорт 1153 Прибыль экспортных или импортных монополий 1154 Курсовая прибыль 1155 Налоги на операции с иностранной валютой 1156 Другие налоги на международную торговлю и операции

Группы	Подгруппы	Виды
	116 Другие налоги	1161 Уплачиваемые только коммерческими предприятиями 1162 Уплачиваемые другими предприятиями, кроме коммерческих, или неидентифицируемые
12 Взносы/отчисления на социальные нужды	121 Взносы/отчисления на социальное обеспечение	1211 Взносы работников 1212 Отчисления работодателей 1213 Отчисления лиц, работающих не по найму, или незанятых 1214 Не распределяемые по категориям взносы/отчисления
	122 Другие взносы/отчисления на социальные нужды	1221 Взносы работников 1222 Отчисления работодателей 1223 Условно исчисленные взносы/отчисления

дивиденцам плательщиков или пережившим их наследникам. Эти взносы/отчисления могут быть как обязательными, так и добровольными.

§ 4. ПОРЯДОК УСТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ

4.1. Элементы налогов, их характеристика

Налоговый кодекс Российской Федерации возлагает на налогоплательщиков определенные обязанности, главной из которых является полная и своевременная уплата законно установленных налогов и сборов. Такая обязанность закреплена в Конституции Российской Федерации (ст. 57).

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ).

Элементы налога — это установленные в законодательном порядке принципы организации и действия налоговой системы.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения (ст. 17 НК РФ):

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

Данные элементы налога являются основными. Их характеристика представлена в табл. 4.

Таблица 4

Основные элементы налога

<i>Элементы налога</i>	<i>Характеристика элементов налога</i>	<i>Источник</i>
Налогоплательщик	Организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и сборы	Ст. 19 НК РФ
Объект налогообложения	Операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику	Ст. 38 НК РФ
Налоговая база	Стоимостные, физические или иные характеристики объекта налогообложения	Ст. 53 НК РФ
Налоговый период	Календарный год или иной период времени (по отдельным налогам), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи	Ст. 55 НК РФ
Налоговая ставка	Величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы	Ст. 53 НК РФ
Порядок исчисления налога	Совокупность определенных действий налогоплательщика по определению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Налогоплательщик обязан самостоятельно исчислить налог. Исчисление окладных налогов осуществляется налоговыми органами	Ст. 55 НК РФ
Порядок уплаты налога	Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином законодательно установленном порядке, в наличной или безналичной форме. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому налогу	Ст. 58 НК РФ
Сроки уплаты налога	Дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налог в бюджет. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, указанием на событие или действие, которое должно быть совершено	Ст. 57 НК РФ

Кроме элементов налогообложения, указанных в ст. 17 Налогового кодекса Российской Федерации, к дополнительным элементам также относятся:

- номенклатура налогов;
- носитель налога;
- предмет налога;
- масштаб налога;
- единица налога;
- источник налога;
- налоговый оклад;
- налоговая льгота;
- квазильготы по уплате налогов (необлагаемый минимум, налоговые вычеты, необлагаемые выплаты, снижение ставок, изменение срока уплаты налога);
- налоговый расчет;
- получатель налога.

Характеристика дополнительных элементов налога представлена в табл. 5.

Таблица 5

Дополнительные элементы налога

<i>Элементы налога</i>	<i>Характеристика элементов налога</i>
Номенклатура налогов	Виды и перечень налогов
Носитель налога	Лица, на которых падает фактическое налоговое бремя
Предмет налога	События, вещи и явления материального мира, которые обуславливают и определяют объект налогообложения
Масштаб налога	Физическая характеристика или параметр измерения объекта налога
Единица налога	Условная единица принятого масштаба, используемая для количественного выражения налоговой базы (1 га, 1 м, единица измерения товара, 1 л.с., 1 л)
Источник налога	Экономический показатель, за счет которого производится уплата налога (финансовый результат, доходы, расходы, часть имущества)
Налоговый оклад	Сумма налога, уплачиваемая налогоплательщиком с одного объекта
Налоговая льгота	Определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков в соответствии с законодательством о налогах и сборах по сравнению с другими налогоплательщиками
Квазильготы по уплате налогов:	Определенные преимущества по уплате налогов, предоставляемые при наступлении определенных фактов деятельности налогоплательщиков

<i>Элементы налога</i>	<i>Характеристика элементов налога</i>
необлагаемый минимум	Наименьшая часть объекта налогообложения, полностью освобождаемая от обложения
налоговые вычеты	Скидки с начисленной суммы налоговой базы
необлагаемые выплаты	Суммы, не включаемые в состав облагаемого дохода
снижение ставок	Снижение ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков
Изменение срока уплаты налога	Отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит
Налоговый расчет	Форма налоговой отчетности, где указан размер налогового обязательства. Расчет суммы налога производится по установленной законодательством методике
Получатель налога	Федеральный, региональный, местный бюджеты; государственный внебюджетный фонд

4.2. Особенности введения в действие местных налогов и сборов

Налоговый кодекс Российской Федерации содержит определение местных налогов и общие положения о полномочиях представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) по установлению и введению в действие местных налогов.

Местными налогами являются налоги, установленные Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (п. 4 ст. 12 НК РФ).

К местным относятся земельный налог, налог на имущество физических лиц, единый налог на вмененный доход.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Остальные элементы налогообложения по местным налогам и категории налогоплательщиков устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации. Также представительные органы муниципальных образований вправе устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Кроме того, представительные органы муниципальных районов и городских округов полномочны определить в порядке и пределах, установленных гл. 26.³¹ Налогового кодекса Российской Федерации, порядок введения в действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности на соответствующей территории, виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится такой налог, и значения коэффициента K_2 .

При введении ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень групп, подгрупп, видов и отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога.

§ 5. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

5.1. Принципы и методы налогообложения

Налоговая политика государства представляет собой систему проводимых государством мероприятий по совершенствованию налоговой системы.

При реализации налоговой политики как составной части финансовой политики государство стремится к сбалансированному сочетанию следующих требований:

- фискальной эффективности налогообложения;
- справедливости налогообложения, их соблюдение предусмотрено ст. 3 НК РФ.

Оценка названных требований, поиск наиболее сбалансированного и оптимального их сочетания основаны на использовании следующих частных критериев оценки налогообложения:

- относительное равенство уровня налоговых обязательств;
- экономическая нейтральность налогов при выборе видов деятельности;
- организационная простота налоговой системы;
- гибкость налога в зависимости от воздействия макроэкономических процессов;
- контролируемость налоговой системы со стороны налогоплательщиков².

¹ Письмо ФНС России от 1 ноября 2005 г. № ГИ-6-22/924.

² Hyman D.N. Public Finance: A Contemporary Application of theory to policy. — Chicago: Dryden, 1990. — 689 p.

Указанные критерии согласуются с классическими принципами налогообложения, предложенными А. Смитом¹:

- принцип справедливости — налог должен взиматься в соответствии с доходом налогоплательщика;
- принцип определенности — размер налога и сроки его уплаты должны быть точно определены;
- принцип удобства — каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика;
- принцип экономии — административные издержки от взимания налогов должны быть минимальными.

Особенность критериев оценки налогообложения определяется разной направленностью. Экономическая нейтральность, организационная простота и гибкость согласуются с требованием фискальной эффективности. Критерии относительного равенства обязательств и контролируемости связаны с требованием справедливости (табл. 6).

Согласование этих требований лежит в основе построения оптимальной налоговой системы, определяет успех налоговой политики государства, обеспечивая эффективное функционирование экономики.

5.2. ФИСКАЛЬНАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Экономическая нейтральность. Влияние системы налогообложения на хозяйственную деятельность предприятий в условиях развитой экономики можно оценивать с точки зрения эффекта дохода и эффекта замещения. Поскольку любые налоги уменьшают доход налогоплательщиков, они влияют на принятие экономических решений, планирование их деятельности. Например, в связи с уменьшением доходов в результате прогрессивного налогообложения производители могут сократить объем выпуска продукции. Такое воздействие налогообложения можно характеризовать как *эффект дохода*.

Эффект замещения связан с поиском таких видов деятельности, за счет осуществления которых можно уменьшить воздействие налогов. Например, если под налогообложение попадают инвестиции, то теряется стимул для развития производства. Налоги, вызванные подобным эффектом замещения, являются *искажающими*: они побуждают налогоплательщиков, инвесторов принимать менее

¹ *Смит А.* Исследования о природе и причинах богатства народов / Антология экономической классики. В 2 т. Т. 1. — М., 1993.

Таблица 6

**Требования налоговой политики и соответствующие критерии оценки
налогообложения**

Требования налоговой политики	Критерии оценки налогообложения	
Фискальная эффективность налогообложения	Экономическая нейтральность налогообложения	
	Организационная простота налогообложения	
	Гибкость налогообложения	
Справедливость налогообложения	Относительное равенство налоговых обязательств	принцип получаемых выгод
		принцип платежеспособности
	Контролируемость налоговой системы	

эффективные решения, чем те, которые были бы приняты при их отсутствии. Не оказывающие такого действия налоги являются *неискажающими* или *нейтральными*, именно они характеризуют экономическую нейтральность налогообложения.

Формальным признаком, характеризующим искажающее влияние налогов на рынках производственных ресурсов, является уменьшение их предложения, например на рынке труда квалифицированные работники переходят в более доходные сферы деятельности.

Основные налоги, взимаемые в современной экономике (налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль), носят искажающий характер.

Искажающий характер налогообложения проявляется в формировании так называемого избыточного бремени налогообложения («*избыточное налоговое бремя*»), т.е. утрате государством части потенциальных налоговых доходов. В Российской Федерации каждый рубль, собранный в виде налогов, обходится обществу в 1,6 рубля¹. Причем такие потери характеризуют не затраты, связанные с непосредственным сбором налогов, а неполучение налоговых доходов государством в результате изменения уровня цен и спроса на продукцию. В США, например, на каждый доллар собранных налогов избыточное бремя налогообложения составляет также 1 доллар².

¹ Мовшович С.М. Оценка избыточных тягот налогообложения в российской экономике / Мовшович С.М., Крупенина Г.А., Богданова М.С. — М.: РПЭИ, 2000. — 34 с.

² Feldstein M. How Big Should Government Be? // National Tax journal. 1997. — Vol. L.

Неискажающее налогообложение воздействует другим образом, хотя оно, подобно искажающему, уменьшает доходы налогоплательщиков, однако не побуждает их отказаться от наиболее эффективных вариантов размещения своих капитальных и материальных ресурсов (для бизнеса) и не оказывает значительного влияния на предпринимательскую деятельность. Неискажающий характер, например, носит налогообложение природных ресурсов. Применение специфической ставки стимулирует налогоплательщиков к максимизации прибыли, поскольку позволяет быстрее выплатить фиксированную сумму налога и затем получать доходы, не облагаемые налогом.

Организационная простота. Для осуществления исчисления и сбора налогов требуются определенные затраты. В их число входят: расходы на содержание налоговой службы; расходы налогоплательщиков на ведение бухгалтерского учета, на расчет и перечисление налогов, а также получение консультаций, разъяснений по налогам и др. При этом расходы на обслуживание налоговой системы тем ниже, чем яснее и единообразнее прописаны налоговые обязательства. Так, взимание, например, налога на добавленную стоимость сопряжено со сложным порядком исчисления и возмещения, большим объемом документооборота, административными издержками. Издержки на сбор налога зависят от вида налога, наличия льготных категорий налогоплательщиков, шкалы налоговых ставок.

Гибкость налога. Такое свойство налога характеризует его способность реагировать на динамику макроэкономических процессов, смену фаз делового цикла. Так, в условиях спада производства или реализации товаров (работ, услуг) сокращается размер прибыли, а в результате — и налоговых платежей. При прогрессивном налогообложении налоговая нагрузка уменьшается быстрее, чем сокращается прибыль, вследствие чего гибкость налога позволяет ослабить влияние кризиса на налогоплательщиков.

Гибкость налогообложения наиболее трудно обеспечить в условиях, когда экономический кризис сопровождается инфляцией. Так, с начала 1990-х годов с ростом номинальных доходов налогоплательщиков при прогрессивном налогообложении увеличиваются и налоговые изъятия. В итоге — реальная налоговая нагрузка не уменьшается.

5.3. Справедливость налогообложения

Критерий равенства обязательств предполагает установление налоговой нагрузки в соответствии с одним из принципов ее дифференциации. Основные принципы дифференциации уровня налоговых обязательств — принцип получаемых выгод и принцип платежеспособности.

В соответствии с *принципом получаемых выгод* производители должны нести налоговую нагрузку пропорционально объему получаемых общественных благ. Платежи дифференцируются в соответствии с теми преимуществами, которые получает конкретный плательщик от деятельности государства, финансируемой за счет данного налога. Названный принцип применяется к некоторым маркированным налогам.

Принцип платежеспособности предполагает осуществление дифференциации налогообложения не в соответствии с субъективной готовностью платить налоги, а в соответствии с объективной способностью налогоплательщиков погашать налоговые обязательства. Эта способность оценивается размером получаемых доходов либо объемом совершаемых покупок. Например, если взять налог на добавленную стоимость, то более высокие налоговые обязательства несут плательщики, совершившие покупки товаров и услуг на большую сумму. Дифференциация налоговой нагрузки в соответствии с данным принципом не связана с доступностью государственных услуг.

Осуществление дифференциации налоговой нагрузки в соответствии с любым из указанных принципов должно предусматривать равенство налогоплательщиков по горизонтали и равенство по вертикали. *Равенство по горизонтали* предполагает, что находящиеся в равном экономическом положении должны рассматриваться налоговым законодательством одинаково, например равное налогообложение производителей с одинаковыми доходами. *Равенство по вертикали* предполагает, что к находящимся в неравном положении организациям должны применяться разные подходы. Например, при дифференциации налоговой нагрузки пропорционально росту доходов равенство по вертикали предполагает отсутствие прогрессивного налогообложения.

Обеспечить равенство обязательств по горизонтали и вертикали очень проблематично, так как для характеристики степени справедливости налогообложения используются такие понятия, как благосостояние, полезность. Такой подход вызывает трудности в практическом применении, поскольку для налогообложения необходимо

использовать видимые, легко определяемые переменные (доходы, расходы). Для разрешения этой проблемы требуется анализ последствий воздействия налогов на экономические показатели хозяйствующих субъектов: соотношение их доходов до и после налогообложения, прогнозируемые варианты принимаемых решений.

Контролируемость налоговой системы. Политика государства в области налогообложения не всегда отражает интересы хозяйствующих субъектов. Критерий контролируемости налоговой системы характеризуется доступностью для налогоплательщиков информации об особенностях налогообложения и соотношения их со своими интересами.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте цели и объекты налогообложения.
2. Дайте характеристику прямых и косвенных налогов.
3. Охарактеризуйте маркированные и немаркированные налоги.
4. Перечислите возможные источники уплаты налогов и сборов.
5. Приведите понятие налога и сбора, укажите основные отличия.
6. Охарактеризуйте функции налогов и сборов.
7. Охарактеризуйте прогрессивные, регрессивные и пропорциональные налоги.
8. Приведите понятие налогоплательщика и плательщика сборов.
9. Охарактеризуйте основные критерии оценки налоговых систем и укажите порядок их согласования с требованиями эффективности и справедливости налогообложения.

Глава 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА

§ 1. ВИДЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Налоговая система государства представляет собой совокупность видов взимаемых налогов, форм и методов их исчисления, сбора и использования налоговых поступлений, а также включает налоговые, таможенные и финансовые органы, органы внутренних дел.

В Российской Федерации действуют следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные (субъектов Российской Федерации) и местные.

Федеральными являются налоги и сборы, устанавливаемые федеральным налоговым законодательством, обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации. Региональными — налоги и сборы, устанавливаемые федеральным и региональным налоговым законодательством и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Региональные законодательные (представительные) органы определяют следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки;
- порядок и сроки уплаты налога;
- формы налоговой отчетности;
- налоговые льготы.

Остальные элементы налогообложения устанавливаются федеральным налоговым законодательством.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые федеральным налоговым законодательством и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

При установлении местного налога представительными органами местного самоуправления в порядке и пределах, установленных федеральным законодательством, определяются следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки;
- порядок и сроки уплаты налога;

- формы налоговой отчетности;
- налоговые льготы.

Принадлежность налога к конкретному уровню налоговой системы не означает, что он является источником доходов только бюджета соответствующего уровня (федеральный налог — федеральный бюджет, региональный налог — региональный бюджет и т.д.). В соответствии с бюджетным и налоговым законодательством может быть предусмотрено полное или частичное закрепление конкретных федеральных (или региональных) налогов в качестве источника доходов региональных и местных бюджетов.

Федеральные налоги и сборы

К федеральным налогам и сборам относятся:

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

Региональные налоги и сборы

К ним относятся:

- налог на имущество организаций;
- транспортный налог;
- налог на игорный бизнес.

Местные налоги и сборы

К местным налогам и сборам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Кроме перечисленных налогов и сборов в Российской Федерации применяются специальные налоговые режимы и соответствующие им налоги:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог и закрытый перечень «традиционных» налогов);
- 2) упрощенная система налогообложения (единый налог при упрощенной системе налогообложения и закрытый перечень «традиционных» налогов);

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог на вмененный доход и закрытый перечень «традиционных» налогов);

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (закрытый перечень «традиционных» налогов).

§ 2. СПОСОБЫ ВЗИМАНИЯ НАЛОГОВ

Существуют четыре способа взимания налогов в зависимости от способов оценки объектов налогообложения:

1) кадастровый, когда объект налогообложения дифференцирован на группы по определенному признаку. Взимание налогов осуществляется на основе описи (кадастра) объектов налогообложения с указанием их оценочной стоимости (налог на землю, налог на имущество организаций, налог на недвижимость);

2) по данным налоговой отчетности — в декларации налогоплательщик указывает размер дохода, имеющиеся льготы, произведенные вычеты, исчисляет и уплачивает сумму налога;

3) у источника получения дохода — налог исчисляется и выплачивается налоговым агентом в месте получения дохода;

4) по данным о потенциальной доходности — налог уплачивается за полученные доходы от разнообразных видов деятельности, по которым затруднено проведение налогового контроля, на основе данных о потенциальной доходности.

§ 3. МЕТОДЫ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Общеприняты два метода признания доходов и расходов:

- кассовый метод (*cash method*) («по оплате»);
- метод начислений (*accrual basis method*) («по отгрузке»).

В соответствии с кассовым методом доходы и расходы признаются в момент поступления денежных средств в оплату за отгруженное (оприходованное) имущество, предоставленные услуги, выполненные работы.

По методу начислений доходы и расходы признаются с момента фактической отгрузки (оприходования) имущества, выполнения работ, предоставления услуг независимо от времени оплаты.

Недостатком второго метода является то, что налоговые обязательства возникают даже в случае неоплаты произведенных поставок продукции.

§ 4. НАЛОГОВЫЕ И ДРУГИЕ УПОЛНОМОЧЕННЫЕ ОРГАНЫ

Налоговая система Российской Федерации включает налоговые, таможенные, финансовые органы и органы внутренних дел.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, иных обязательных платежей. Налоговые органы представлены Федеральной налоговой службой Российской Федерации (ФНС России) и ее территориальными органами.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным и налоговым законодательством Российской Федерации.

Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, утверждает формы и порядок заполнения налоговой отчетности.

Органы внутренних дел по запросу налоговых органов участвуют вместе с ними в выездных налоговых проверках.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите понятие налоговой системы.
2. Охарактеризуйте виды налогов и сборов по уровню управления.
3. Приведите понятие элементов налогообложения, охарактеризуйте каждый из них.
4. Перечислите специальные налоговые режимы.
5. Охарактеризуйте возможные способы взимания налогов.
6. Охарактеризуйте методы признания доходов и расходов.
7. Охарактеризуйте государственные органы исполнительной власти в сфере администрирования налогов и сборов.

Глава 3. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

§ 1. ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Налогоплательщики и плательщики сборов имеют право:

- получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также формы налоговых деклараций, расчетов и разъяснения о порядке их заполнения;
- получать от Министерства финансов Российской Федерации, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований;
- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит;
- на зачет или возврат сумм излишне уплаченных или взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в отношениях, регулируемых налоговым законодательством (лично или через своего представителя);
- представлять налоговым органам пояснения по порядку исчисления и уплаты налогов, по актам проведенных налоговых проверок;
- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

- получать от налоговых органов копии актов налоговой проверки и решений, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых и других уполномоченных органов соблюдения налогового законодательства при взаимодействии с ними;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых, уполномоченных органов, не соответствующие федеральному налоговому законодательству;
- обжаловать акты уполномоченных органов (налоговых, таможенных органов и др.) и действия (или бездействие) их должностных лиц;
- на соблюдение и сохранение налоговой тайны;
- на возмещение убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;
- на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов;
- другие права.

§ 2. ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Налогоплательщики обязаны:

- встать на учет в налоговых органах;
- уплачивать законно установленные налоги;
- вести учет доходов (расходов) и объектов налогообложения;
- представлять в налоговый орган налоговую, бухгалтерскую отчетность, необходимую информацию и документы;
- подавать налоговым органам налоговые декларации, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства, не препятствовать их деятельности;
- обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в течение четырех лет;
- другие обязанности.

Кроме того, налогоплательщики — хозяйствующие субъекты (организации и индивидуальные предприниматели) обязаны письменно сообщать в налоговый орган об отдельных юридически значимых фактах хозяйственной деятельности (табл. 7).

Таблица 7

Уведомление налоговых органов об отдельных фактах хозяйственной деятельности

<i>Факт хозяйственной деятельности</i>	<i>Предельный срок (период) подачи сведений</i>
Открытие или закрытие счетов	10 дней
Участие в российских и иностранных организациях	Не позднее одного месяца со дня начала участия
Создание на территории Российской Федерации обособленных подразделений	Не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации
Реорганизация	Не позднее 3 дней со дня принятия решения

В случае перемещения товаров через таможенную границу налогоплательщики также должны выполнять обязанности, предусмотренные таможенным законодательством. За невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей налогоплательщики несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

§ 3. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ

3.1. Общая характеристика налоговых органов в Российской Федерации

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. В систему налоговых органов входят Федеральная налоговая служба (ФНС) Министерства финансов Российской Федерации и ее территориальные органы.

К территориальным налоговым органам относятся:

а) межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы России:

- по федеральным округам;
- по крупнейшим налогоплательщикам;
- по контролю за алкогольной и табачной продукцией;

- по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков;
- по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг;
- по централизованной обработке данных;

б) управления Федеральной налоговой службы России по субъектам Российской Федерации;

в) инспекции Федеральной налоговой службы России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня.

При осуществлении своих функций налоговые органы взаимодействуют с федеральными, региональными, местными органами исполнительной власти и государственными внебюджетными фондами.

При перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным, налоговым законодательством обязанности налоговых органов по взиманию налогов несут таможенные органы.

3.2. Права налоговых органов

Налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщиков и налоговых агентов подтверждающие документы, на основании которых произведены исчисление и уплата налогов;
- проводить налоговые проверки;
- производить выемку документов при проведении налоговых проверок в случаях их возможного уничтожения (сокрытия, изменения или замены);
- вызывать налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой налогов;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, налагать арест на их имущество;
- осматривать производственные помещения и территории налогоплательщиков, проводить инвентаризацию имущества;
- определять суммы налогов расчетным путем в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных помещений, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых документов, отсутствия (или ведения

- с нарушением установленного порядка) учета доходов и расходов, объектов налогообложения;
- требовать от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений и контролировать их выполнение;
 - взыскивать недоимки по налогам и сборам, пени и штрафы;
 - требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков;
 - привлекать для налогового контроля сторонних специалистов, экспертов и переводчиков;
 - создавать налоговые посты;
 - предъявлять в суды иски, связанные с нарушением налогового законодательства;
 - другие права.

3.3. Обязанности налоговых органов

Кроме прав налоговые органы обязаны:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах (со своей стороны) и осуществлять контроль его соблюдения (со стороны налогоплательщиков);

2) вести учет налогоплательщиков;

3) соблюдать налоговую тайну;

4) при выявлении признаков преступления направлять материалы в органы внутренних дел (в десятидневный срок со дня выявления);

5) бесплатно информировать налогоплательщиков о налоговом законодательстве, их правах и обязанностях, о своих полномочиях; предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

6) направлять налогоплательщику копии актов, решений, налоговых уведомлений, требований об уплате налогов;

7) осуществлять возврат или зачет переплаченных налогов, пеней и штрафов;

8) другие обязанности.

Таким образом, выделяются следующие функции налоговых органов:

- контрольная (п. 1—4);
- разъяснительная (п. 5—6);
- расчетная (п. 7).

3.4. Ответственность налоговых и таможенных органов

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам в случае своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а также неправомерных действий или бездействия должностных лиц; такие убытки возмещаются за счет федерального бюджета, а соответствующие должностные лица могут привлекаться к дисциплинарной, материальной, административной или уголовной ответственности.

Главным распорядителем средств федерального бюджета является Федеральная налоговая служба Российской Федерации применительно к налоговым органам. Для таможенных органов главным распорядителем средств федерального бюджета является Федеральная таможенная служба Российской Федерации.

3.5. Сферы деятельности и полномочия Федеральной налоговой службы России

В соответствии с Положением о федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506, Федеральная налоговая служба Российской Федерации (ФНС России) осуществляет функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, иных обязательных платежей, за производством и оборотом этилового спирта, спирто-содержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства (в пределах компетенции налоговых органов).

ФНС России осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, обеспечивает представление в делах о банкротстве требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

ФНС России находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из ФНС России и ее территориальных органов — управлений по субъектам Российской Федерации, межрегиональных инспекций, инспекций по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекций межрайонного уровня.

В рамках *контрольной деятельности* ФНС России осуществляет контроль и надзор:

- за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья;
- фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;
- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от их проведения;
- деятельностью территориальных органов и подведомственных организаций.

В сфере *лицензирования отдельных видов деятельности* ФНС России выдает лицензии и разрешения:

- на производство, хранение и оборот этилового спирта, спиртосодержащей продукции, производство, розлив, хранение, закупку и оптовую реализацию алкогольной продукции;
- производство, хранение и поставку спиртосодержащей непищевой продукции;
- производство табачных изделий;
- осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции;
- проведение всероссийских лотерей;
- осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр и пари, в том числе с использованием игровых столов и иного игрового оборудования, в помещениях казино.

ФНС России осуществляет *государственную регистрацию* юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, установку и пломбирование контрольных спиртоизмеряющих приборов на предприятиях и в организациях по производству этилового спирта

из сырья всех видов, регистрирует договоры коммерческой концессии и контрольно-кассовую технику.

В сфере *учетно-информационной деятельности* ФНС России ведет:

- учет всех налогоплательщиков;
- государственный сводный реестр выданных, приостановленных и аннулированных лицензий на производство, хранение и оптовую реализацию этилового спирта и алкогольной продукции;
- сводный государственный реестр выданных лицензий, лицензий, действие которых приостановлено, и аннулированных лицензий на производство, хранение и поставку спирто-содержащей непищевой продукции;
- реестр лицензий на производство табачных изделий;
- реестр разрешений на учреждение акцизных складов, в том числе сводный реестр разрешений;
- Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;
- реестр лицензий на осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;
- Единый государственный реестр лотерей, государственный реестр всероссийских лотерей;
- реестр лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр и пари.

В рамках *консультационной работы* ФНС России бесплатно информирует налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения.

В сфере *контрольно-аналитической деятельности* ФНС России:

- осуществляет возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов;
- принимает решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

- разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций;
- представляет в соответствии с законодательством о банкротстве интересы Российской Федерации по обязательным платежам и денежным обязательствам;
- рассматривает уведомления о проведении стимулирующих лотерей;
- обеспечивает защиту сведений, составляющих государственную тайну;
- организывает проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а также научных исследований по вопросам осуществления налогового контроля и надзора;
- осуществляет проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских, фермерских хозяйств;
- организует прием граждан, рассматривает их обращения и направляет заявителям обращения в установленный срок.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Перечислите основные права и обязанности налогоплательщиков.
2. Перечислите основные права, обязанности и виды ответственности налоговых и других уполномоченных органов, их должностных лиц.
3. Охарактеризуйте деятельность Федеральной налоговой службы Российской Федерации в различных сферах.

Глава 4. ФОРМЫ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Налоговый контроль проводится налоговыми органами посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Налоговые, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и соответствующие подразделения органов внутренних дел информируют друг друга об имеющихся у них материалах, свидетельствующих о нарушениях налогового законодательства и о совершенных налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых налоговых проверках. При этом не допускаются сбор и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение законодательства при проведении налогового контроля.

§ 1. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ, ИХ ВИДЫ

Налоговые органы проводят *камеральные* и *выездные налоговые проверки* налогоплательщиков (ст. 87 НК РФ). Они различаются местом проведения налоговой проверки, объемом проверяемой документации, объектами контроля, используемыми методами. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три года деятельности налогоплательщика, предшествовавшие проверке.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость в получении информации о деятельности проверяемого налогоплательщика, связанной с другими налогоплательщиками, то у последних могут быть затребованы документы, относящиеся к проверяемому налогоплательщику (встречная налоговая проверка).

Налоговые органы не могут проводить повторные выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией (ликвидацией) налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью проводившего проверку налогового органа.

§ 2. ЦЕЛИ И МЕТОДЫ КАМЕРАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК

Камеральная налоговая проверка (*desk review*) проводится непосредственно в помещении налогового органа и заключается в контроле представленной налогоплательщиком налоговой отчетности, других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка осуществляется налоговыми инспекторами без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и других документов.

В случае выявления ошибок или противоречий в представленных сведениях информация доводится до налогоплательщика с требованием внести необходимые исправления в установленный срок.

Результаты камеральной налоговой проверки фиксируются в предусмотренных строках форм налоговой отчетности, при этом акт налоговой проверки не составляется.

Во время проведения камеральной проверки налоговый орган вправе запросить у налогоплательщика дополнительные сведения, объяснения и документы.

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

§ 3. ЦЕЛИ И МЕТОДЫ ВЫЕЗДНЫХ ПРОВЕРОК

Выездная налоговая проверка (*field audit*) проводится на основании решения руководства налогового органа.

У отдельного налогоплательщика в течение одного календарного года налоговый орган не может проводить более одной выездной налоговой проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Выездная налоговая проверка, как правило, не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган вправе увеличить продолжительность проверки до четырех месяцев. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика. В него не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов и представлением запрашиваемых документов.

При необходимости налоговые органы могут проводить инвентаризацию имущества, осмотр помещений и территорий налогоплательщика.

В случае наличия подозрений у должностных лиц о возможности уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов, свидетельствующих о совершении правонарушения, производится их выемка. В акте о выемке документов должна быть обоснована ее необходимость и приведен перечень изъятого. Документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющие составляют справку о проведенной проверке, в которой фиксируют предмет проверки и сроки ее проведения.

По ее результатам не позднее двух месяцев после выдачи справки налоговыми органами составляется акт налоговой проверки, который должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных налоговых правонарушений или отсутствие таковых, а также выводы и предложения по устранению выявленных правонарушений.

Акт выездной проверки включает три части: вводную, описательную и итоговую. Порядок составления акта выездной налоговой проверки и производство по делу о нарушениях налогового законодательства изложены в инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. № 60 (утв. приказом МНС России от 10 апреля 2000 г. № АП-3-16/38).

1. *Вводная часть акта выездной налоговой проверки.* Она представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике.

2. *Описательная часть акта выездной налоговой проверки.* Этот раздел акта содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки. Описательная часть должна соответствовать следующим требованиям:

1) объективность и обоснованность.

По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения четко излагаются:

- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;
- оценка количественного и суммового расхождения между указанными в налоговых декларациях данными и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

- ссылки на первичные бухгалтерские документы;
- квалификация совершенного правонарушения со ссылками на нормы налогового законодательства;

2) полнота и комплексность отражения всех существенных обстоятельств.

В акте отражаются все существенные обстоятельства, имеющие отношение к фактам налоговых правонарушений. Каждый установленный факт должен быть проверен полно и всесторонне;

3) четкость, лаконичность и доступность изложения;

4) системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения группируются в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов).

3. Итоговая часть акта выездной налоговой проверки (заключение) должна содержать:

- сведения об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных налогов или исчисленных в завышенных размерах, с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам;
- предложения по устранению выявленных нарушений;
- выводы о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководство налогового органа выносит решение (ст. 101 НК РФ):

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Перечислите и охарактеризуйте основные формы налогового контроля.

2. Укажите основные отличия выездной налоговой проверки от камеральной (цели, процедура, организация).

3. Охарактеризуйте порядок документооборота при проведении налоговых проверок.

Глава 5. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

§ 1. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОБЩИЕ УСЛОВИЯ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

Налогоплательщики могут быть привлечены к ответственности за совершение налогового правонарушения только по основаниям и в порядке, предусмотренным НК РФ, причем за совершение одного и того же правонарушения только однократно.

Привлечение налогоплательщика к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени, а должностных лиц организации — от административной и уголовной ответственности.

В отношении налогоплательщиков действует принцип презумпции невиновности: они считаются невиновными в совершении налогового правонарушения, пока их вина не будет доказана налоговыми органами (п. 6 ст. 108 НК РФ).

Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствует событие налогового правонарушения;
- отсутствует вина лица в совершении налогового правонарушения;
- налоговое правонарушение совершено физическим лицом в возрасте до 16 лет;
- истек срок исковой давности.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное действие умышленно или по неосторожности.

Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. При наличии нижеперечисленных обстоятельств налогоплательщик освобождается от ответственности:

- совершение правонарушения вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- совершение правонарушения физическим лицом в болезненном состоянии;
- выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных уполномоченным государственным органом.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. К смягчающим обстоятельствам относятся:

- совершение правонарушения вследствие тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или какой-либо другой зависимости;
- другие обстоятельства, смягчающие ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за совершение аналогичного налогового правонарушения.

Давность привлечения к ответственности. Срок давности по налоговым правонарушениям составляет три года. Лицо не может быть привлечено к ответственности, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого оно было совершено, истекли три года.

Налоговые санкции. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 114 НК РФ).

Санкции устанавливаются в виде штрафов. При наличии смягчающих обстоятельств размер штрафа уменьшается не менее чем в 2 раза. В случае повторного совершения аналогичного налогового правонарушения размер штрафа увеличивается вдвое. При совершении одним лицом нескольких налоговых правонарушений санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. На основании решения руководителя налогового органа (его заместителя) взыскивается налоговая санкция, если сумма штрафа, налагаемого на индивидуального предпринимателя, не превышает 5 тыс. руб. по каждому неуплаченному налогу за налоговый период, на организацию — 50 тыс. руб. В случае если суммы штрафа пре-

вышают указанные размеры по одному неуплаченному налогу за налоговый период, взыскание производится в судебном порядке.

Штраф также взыскивается по суду, если к ответственности привлекается должностное лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем (п. 7 ст. 114 НК РФ).

Давность взыскания налоговых санкций. Срок давности взыскания налоговых санкций составляет не более шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления акта налоговым органом.

§ 2. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

Ответственность за совершение налоговых правонарушений установлена Налоговым кодексом Российской Федерации, Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) (административная ответственность) и Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ) (уголовная ответственность).

Наиболее распространены следующие виды налоговых правонарушений, за которые предусмотрена административная ответственность (табл. 8).

За отдельные виды налоговых нарушений установлена ответственность Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ) (табл. 9).

Кроме налоговых санкций ст. 75 НК РФ за задержку уплаты налога и сбора предусмотрено взимание пени. Пеня в размере $\frac{1}{300}$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) от неуплаченной суммы — *недоимки* — взимается за каждый календарный день просрочки платежа. Пеня рассматривается как компенсация потерь государства при неуплате сумм налога в установленные сроки.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке и другого имущества налогоплательщика. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном, а с физических лиц — в судебном порядке.

Пример. Организация начислила сумму налога в размере 26 420 руб. По законодательству срок уплаты налога установлен 20 апреля. Срок фактической уплаты — 27 апреля. Ставка рефинансирования ЦБ РФ составляет 11,5%. Сумма пени составит 73,98 руб. (табл. 10).

Административная ответственность за налоговые правонарушения

Группа нарушений	Виды нарушений	Виды санкций (размер штрафа)	Основание
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет	5000 руб.	Ст. 116 НК РФ, ст. 15.3 КоАП РФ
	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет на срок более 90 дней	От 5 до 10 МРОТ (на должностных лиц)	
	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет при одновременном ведении деятельности	10 000 руб.	
Уклонение от постановки на учет в налоговом органе	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет	От 20 до 30 МРОТ (на должностных лиц)	Ст. 117 НК РФ
	Ведение деятельности без постановки на учет	10% от полученных доходов, но не менее 20 000 руб.	
	более трех месяцев	20% от полученных доходов, но не менее 40 000 руб.	
Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	5000 руб.	Ст. 118 НК РФ, ст. 15.4 КоАП РФ
		От 10 до 20 МРОТ (на должностных лиц)	
Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	5% суммы налога за каждый месяц (не более 30% данной суммы и не менее 100 руб.)	Ст. 119 НК РФ, ст. 15.5 КоАП РФ
		От 3 до 5 МРОТ (на должностных лиц)	

Продолжение табл. 8

Группа нарушений	Виды нарушений	Виды санкций (размер штрафа)	Основание
		более 180 дней	30% суммы налога и 10% суммы налога за каждый месяц, начиная со 181-го дня
Грубое нарушение правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения в течение налогового периода	Грубое нарушение правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения в течение налогового периода при занижении налоговой базы	одного	5 000 руб.
		более одного	15 000 руб.
Неуплата налога	Неуплата налога в результате занижения налоговой базы	неумышленная	10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.
		умышленная	20% от неуплаченных сумм налога
Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию налогов	Неперечисление налога налоговым агентом	20% от суммы, подлежащей перечислению	Ст. 122 НК РФ
Несоблюдение порядка использования арестованного имущества	Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест	10 000 руб.	Ст. 123 НК РФ

Группа нарушений	Виды нарушений		Виды санкций (размер штрафа)	Основание
	Непредставление в срок документов и сведений для осуществления налогового контроля	в налоговые органы		
Непредставление сведений для налогового контроля		налоговому органу сведений о налогоплательщике	50 руб. за каждый документ	Ст. 126 НК РФ, ст. 15.6 КоАП РФ
		в налоговые, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда	5000 руб.	
			от 1 до 3 МРОТ (на граждан); от 3 до 5 МРОТ (на должностных лиц)	
		в налоговые органы должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию, выдачу лицензий, нотариусом	от 5 до 10 МРОТ	
Ответственность свидетеля	Неявка без уважительных причин свидетеля по делу о налоговом правонарушении	Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний	1000 руб.	Ст. 128 НК РФ
			3000 руб.	
Отказ от участия в проведении налоговой проверки, дача ложного заключения	Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	500 руб.	Ст. 129 НК РФ
		Дача экспертом ложного заключения, осуществление переводчиком ложного перевода	1000 руб.	

Окончание табл. 8

Группа нарушений	Виды нарушений	Виды санкций (размер штрафа)			Основание
		первый раз	1000 руб.	размер соответствующей ставки налога на игорный бизнес	
Неправомерное несообщение сведений	Несообщение лицом сведений, которые оно должно сообщить налоговому органу в течение календарного года	повторно	5000 руб.		Ст. 129.1 НК РФ
Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса	Нарушение порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализаторов, касс букмекерской конторы или порядка регистрации изменений количества этих объектов	первый раз	трехкратный	размер соответствующей ставки налога на игорный бизнес	Ставка налога на игорный бизнес

Таблица 9

Уголовная ответственность за налоговые правонарушения

Группа нарушений		Виды нарушений		Виды санкций	Основание
Уклонение от уплаты налогов путем непредставления налоговой декларации	физическим лицом	в размере	крупном	Штраф от 100 до 300 тыс. руб. или в размере зарплаты за период от 1 до 2 лет, либо арест на 4—6 мес., либо лишение свободы на срок до 1 года	Ст. 198 УК РФ
			особо крупном	Штраф от 200 до 500 тыс. руб. или в размере зарплаты за период от 1,5 до 3 лет, либо лишение свободы на срок до 3 лет	
	организацией	совершенное	в крупном размере	Штраф от 100 до 300 тыс. руб. или в размере зарплаты за период от 1 до 2 лет, либо арест на срок 4—6 мес., либо лишение свободы на срок до 2 лет	Ст. 199 УК РФ
			группой лиц по предварительному сговору	Штраф от 200 до 500 тыс. руб. или в размере зарплаты за 1—3 года, либо лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенную должность или без такового	
Неисполнение обязанностей налогового агента		в размере	в особо крупном размере		Ст. 199.1 УК РФ
			крупном	Штраф от 100 до 300 тыс. руб. или в размере зарплаты за 1—2 года, либо арест на срок от 4 до 6 мес., либо лишение свободы на срок до 2 лет	

Группа нарушений	Виды нарушений		Виды санкций	Основание
		особо крупном		
Соккрытие денежных средств			Штраф от 200 до 500 тыс. руб. или в размере зарплаты за 2—5 лет либо лишение свободы на срок до 6 лет	
	в крупном размере, за счет которых должна быть взыскана недоимка		Штраф от 200 до 500 тыс. руб. или в размере зарплаты за период 1,5—3 года, либо лишение свободы на срок до 5 лет	Ст. 199.2 УК РФ
Уклонение от уплаты таможенных платежей	совершенное	в крупном размере	Штраф от 100 до 300 тыс. руб. или в размере зарплаты за 1—2 года, либо обязательные работы 180—240 ч, либо лишение свободы на срок до 2 лет	Ст. 194 УК РФ
		группой лиц по предварительному сговору в особо крупном размере	Штраф от 100 до 500 тыс. руб. или в размере зарплаты за 1—3 года, либо лишение свободы на срок до 5 лет	

Таблица 10

Расчет пени по налогам (пример)

<i>Сумма недоимки, руб.</i>	<i>Период недоимки</i>	<i>Количество дней</i>	<i>Ставка пени, %</i>	<i>Сумма пени, руб.</i>
26 420	21.04—27.04 включительно	7	0,04	73,98

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте принцип презумпции невиновности налогоплательщиков.
2. Приведите понятие налогового правонарушения.
3. Охарактеризуйте общие принципы применения налоговых санкций.
4. Перечислите виды ответственности за совершение налоговых правонарушений.
5. Приведите понятие и порядок расчета пени.

Раздел II

НАЛОГИ НА ТОВАРЫ, РАБОТЫ И УСЛУГИ

Глава 6. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налог на добавленную стоимость (НДС) — федеральный косвенный налог.

НДС полностью зачисляется в федеральный бюджет. Удельный вес НДС в структуре доходов бюджетной системы Российской Федерации в 2007 г. составлял 17%.

Налогоплательщиками НДС признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации. Не признаются налогоплательщиками, организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи, в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения Олимпийских игр.

Организации и индивидуальные предприниматели освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если в течение трех предшествующих календарных месяцев их налоговая база не превысила в совокупности 2 млн рублей без учета НДС. При этом учитывается только выручка от продаж (ст. 145 НК РФ). Освобождение от уплаты НДС не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары.

Пример 1.

В ЗАО «Муссон» налоговая база по НДС в I кв. 2006 г. составила 2200 тыс. руб., в том числе:

- выручка от продаж — 1600 тыс. руб.;
- стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления — 200 тыс. руб.;

- частичная оплата товаров в счет предстоящих поставок — 150 тыс. руб.;
- таможенная стоимость импортированных товаров — 250 тыс. руб.

Поскольку выручка от продаж составляет менее 2 млн руб., то с апреля ЗАО «Муссон» может получить освобождение от НДС.

§ 2. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость (НДС) признаются следующие операции:

- реализация товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации, 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 безвозмездной основе признается реализацией;
- передача на территории Российской Федерации товаров для собственных нужд, расходы на которые не учитываются при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

К объектам налогообложения по НДС не относятся следующие операции:

- связанные с обращением российской или иностранной валюты;
- передача имущества правопреемнику при реорганизации предприятия;
- передача имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательством;
- передача имущества, имеющая инвестиционный характер;
- передача имущества совладельцу хозяйственного общества или товарищества при выходе из него;
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) при выделе его доли;

- передача жилых помещений физическим лицам при проведении приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, обращение в собственность иных лиц бесхозных вещей, кладов;
- передача на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, транспортной инфраструктуры и коммуникаций органам государственной власти и органам местного самоуправления;
- передача имущества предприятий в порядке приватизации;
- выполнение работ органами государственной власти и местного самоуправления в рамках выполнения возложенных на них полномочий;
- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- операции по реализации земельных участков и долей;
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику;
- передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала в законодательно установленном порядке¹;
- операции по реализации налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами, являющимися иностранными организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр, в рамках исполнения обязательств по соглашению, заключенному Международным олимпийским комитетом с Олимпийским комитетом России и городом Сочи на проведение XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

¹ См. Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

§ 3. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

По НДС применяются следующие ставки: 0%, 10%, 18%, 10/110% и 18/118% (табл. 11).

Пример 2.

На расчетный счет предприятия поступил аванс на поставку продукции в размере 36 000 руб. (в том числе НДС, ставка 18%).

Сумма НДС составит

$$36\,000 \cdot (18/118\%) = 5490 \text{ руб.}$$

Аналогично рассчитывается сумма при выделении НДС из общей стоимости реализованной продукции.

§ 4. ОПЕРАЦИИ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Предусмотрено освобождение от налогообложения НДС отдельных операций (табл. 12).

§ 5. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость отгруженных или введенных на территорию России товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения НДС. Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

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

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода.

В случае получения налогоплательщиком оплаты в счет предстоящих поставок товаров с длительностью производственного цикла более шести месяцев момент определения налоговой базы может определяться как день отгрузки товаров (при наличии раздельного учета операций).

При реализации сельскохозяйственной и переработанной продукции, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), налоговая база определяется как разница между ценой ее реализации с НДС и ценой приобретения. Перечень дан-

Ставки НДС

Налогообложение производится по налоговой ставке			
0%	10%	18%	10/110%; 18/118%
при реализации: товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны; работ (услуг), связанных с производством экспортируемых товаров; работ (услуг), связанных с перевозкой товаров, помещенных под таможенный режим международного транзита; услуг по перевозке пассажиров и багажа (пункт отправления или пункт назначения расположен за пределами Российской Федерации); работ (услуг), выполняемых в космическом пространстве, подготовительных наземных работ; драгоценных металлов; товаров и услуг для официального и личного пользования иностранными дипломатическими представительствами;	при реализации: продовольственных товаров: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (кроме деликатесных); молока и молокопродуктов; яйца и яйцопродуктов; масла растительного; маргарина; сахара; соли; зерна; комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; маслосемян и продуктов их переработки; хлеба и хлебобулочных изделий; круп; муки; макаронных изделий; рыбы живой; море- и рыбопродуктов; продуктов детского и диетического питания; овощей товаров для детей: трикотажных, швейных изделий; обуви; кроватей; матрацев; колясок; подгузников; игрушек; пластилина; пеналов; счетных палочек; счет школьных; дневников школьных; тетрадей, альбомов для рисования, для черчения; папок для тетрадей; обложек для учебников, тетрадей; касс цифр и букв печатных изданий: периодических печатных изданий; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (кроме изданий рекламного или эротического характера)	по операциям, не облагаемым по ставкам 0% и 10%	при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, с частичной оплатой в счет предстоящих поставок товаров; при передаче имущественных прав; при удержании НДС налоговыми агентами; при реализации имущества, приобретенного и учитываемого с НДС; при реализации сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками

Налогообложение производится по налоговой ставке			
0%	10%	18%	10/110%; 18/118%
припасов для обеспечения эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного плавания, вывезенных в таможенном режиме перемещения припасов; услуг по перевозке железнодорожным транспортом товаров на экспорт, в том числе по организации перевозок, сопровождению, погрузке	медицинских товаров: лекарственных средств; изделий медицинского назначения		
	на товары, ввозимые на таможенную территорию России		

Операции, освобождаемые от налогообложения НДС¹

Реализация (передача)	
товаров / имущественных прав	услуг / работ
· медицинских товаров (важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств; очков, линз и оправ для очков); · монет из драгоценных металлов; · долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок; · продуктов питания, произведенных столовыми учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений; · почтовых марок, открыток и конвертов, лотерейных билетов лотерей; · товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли; · реализуемых в рамках оказания безвозмездной помощи Российской Федерации; · ввоз на таможенную территорию Российской Федерации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, их семени и эмбрионов, племенных лошадей и племенных яиц сельскохозяйственными товаропроизводителями (или лизингодателями, с последующей поставкой сельскохозяйственным товаропроизводителям)¹; · лома и отходов цветных металлов; · исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ и др.), а также прав на их использование по лицензионному договору; · <i>предметов религиозного назначения, производимых и реализуемых самими религиозными организациями и организациями, в которых они являются единственными учредителями</i>²;	· по сдаче в аренду помещений иностранным гражданам или аккредитованным организациям; · медицинских: · предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию; · оказываемых населению по диагностике, профилактике и лечению; · по сбору у населения крови; · скорой медицинской помощи; · по дежурству медицинского персонала у постели больного; · патологоанатомические; · оказываемых беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным; · учреждений социальной защиты по уходу за больными, инвалидами и престарелыми; · по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними в кружках, секциях; · по сохранению и комплектованию архивов; · по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования; морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении; · ритуальных; · по предоставлению в пользование жилых помещений; · по гарантийному ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов; · в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса; · оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов при предоставлении организациями и физическим лицам определенных прав; · оказываемых учреждениями культуры и искусства;

¹ О характеристике критериев сельскохозяйственных товаропроизводителей – см. 2 гл.26; п. 2 ст. 346.2 НК РФ. Данное освобождение действует в 2007-2008 гг.: см. О введении в действие Части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах: Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ (ред. от 30.12.2006) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, № 32, ст. 3341; Российская газета, № 250, 08.11.2006.

² По операциям, отмеченным *курсивом*, налогоплательщик вправе отказаться от использования освобождения от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его.

Реализация (передача)	
товаров / имущественных прав	услуг / работ
· производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов; ГУП; лечебно-производственными мастерскими при медицинских учреждениях, учреждениях социальной защиты (кроме посреднических услуг); · реализация изделий народных художественных промыслов; · руды, концентратов, промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы; · необработанных алмазов обрабатывающими предприятиями; · внутрисистемная реализация учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров; · безвозмездная передача товаров в рамках благотворительной деятельности; · реализация билетов (бланков строгой отчетности) организациями физической культуры и спорта; · продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции в счет натуральной оплаты труда; · жилых домов, жилых помещений, а также долей в них; · передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме; · товаров (работ, услуг) в рекламных целях (до 100 руб. за единицу); · уступка прав кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме или кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором; · по выполнению НИОКР за счет средств бюджета и внебюджетных фондов; · по выполнению НИОКР, относящихся к созданию или к усовершенствованию новых продукции и технологий, если в их состав включаются отдельные виды деятельности (разработка конструкции инженерного объекта или технической системы; разработка новых технологий; создание опытных образцов машин, оборудования, материалов, обладающих принципиальными особенностями и др.); · санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха; - по тушению лесных пожаров.	· оказываемых непосредственно в аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов; · аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, изготовлению и ремонту очковой оптики; · ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры; · выполняемых в период реализации целевых программ жилищного строительства для военнослужащих; · по производству кинопродукции, прав на ее использование; · по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах; · по осуществлению банками банковских операций, услуг с банковскими картами; · по осуществлению операций организациями по обеспечению взаимодействия участников расчетов; · по осуществлению отдельных банковских операций организациями, которые вправе их совершать без лицензии ЦБ РФ; · по страхованию; негосударственному пенсионному обеспечению; · по организации тотализаторов и проведению основанных на риске игр; · услуг, оказываемых адвокатами; · по предоставлению займов в денежной форме; · по совершению нотариусами нотариальных действий; · санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха; · по выполнению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджета и внебюджетных фондов; · по тушению лесных пожаров

ной продукции устанавливается Правительством Российской Федерации.

Пример 3.

Магазин приобретает у физического лица картофель для дальнейшей розничной продажи. Стоимость приобретения картофеля составляет 100 000 руб. (без НДС). Стоимость реализации (с НДС) — 155 000 руб. Налоговая база составит

$$155\,000 - 100\,000 = 55\,000 \text{ руб.}$$

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма (ст. 160 НК РФ):

- таможенной стоимости этих товаров;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога (п. 5 ст. 154 НК РФ).

§ 6. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Налогоплательщики имеют право уменьшить общую сумму налога к уплате в бюджет на суммы налоговых вычетов.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком при приобретении товаров и услуг, имущественных прав на территории России либо уплаченные им при их ввозе на таможенную территорию России в отношении:

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

В частности, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства (п. 6 ст. 177 НК РФ).

К вычетам относятся суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком, при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом построенное имущество должно использоваться для налогооблагаемых операций, а его стоимость подлежит включению в расходы при исчислении налога на прибыль организаций.

При приобретении основных средств и нематериальных активов вычеты сумм налога производятся в полном объеме после принятия имущества на учет.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Подробнее см. ст. 171, 172 НК РФ.

§ 7. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА

Сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, начисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

$$НДС_p = B_H \times \frac{i}{100},$$

где $НДС_p$ — НДС при реализации продукции, руб.;
 B_H — налоговая база, руб.;
 i — ставка по налогу (0, 10, 18), %.

Пример 4.

Организация реализовала продукцию стоимостью 64 820 руб. (без НДС, ставка 10%). Налоговая база составляет 64 820 руб. Сумма НДС составит:

$$64\,820 \times \frac{10}{100} = 6482 \text{ руб.}$$

При реализации товаров, работ и услуг налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров и услуг обязан предъявить к оплате покупателю сумму налога.

При реализации товаров, работ и услуг населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в цены.

Сумма налога к уплате в бюджет ($НДС_B$) определяется как разница НДС при реализации продукции ($НДС_P$) и налоговых вычетов (B):

$$НДС_B = НДС_P - B.$$

Пример 5.

В текущем налоговом периоде предприятие реализовало продукцию на сумму 12 000 руб. (без НДС, ставка 18%); приобрело материальные ресурсы стоимостью 10 000 руб. (без НДС, ставка 18%).

НДС при реализации продукции составит

$$12\,000 \times \frac{18}{100} = 2160 \text{ руб.}$$

Налоговый вычет составит

$$10\,000 \times \frac{18}{100} = 1800 \text{ руб.}$$

НДС к уплате в бюджет составит

$$2160 - 1800 = 360 \text{ руб.}$$

При реализации сельскохозяйственной и переработанной продукции, закупленной у физического лица, НДС к уплате в бюджет рассчитывается следующим образом.

Пример 3 (продолжение).

При реализации картофеля применяется ставка НДС 10%. Значит, используется расчетная ставка 10/100%:

$$(155\,000 - 100\,000) \times \frac{10}{110} \% = 5000 \text{ руб.}$$

Налоговым периодом по НДС (в том числе для налоговых агентов) является квартал.

§ 8. ПОРЯДОК УПЛАТЫ НАЛОГА В БЮДЖЕТ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Уплата налога по итогам каждого налогового периода производится ежеквартально не позднее 20-го числа следующего месяца.

С той же периодичностью необходимо представлять налоговую декларацию.

Суммы НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, и на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, зачисляются органами федерального казначейства в федеральный бюджет в полном объеме (ст. 50 БК РФ).

§ 9. ПРИМЕНЕНИЕ СЧЕТОВ-ФАКТУР

Все операции по НДС сопровождаются составлением счетов-фактур. *Счет-фактура* является документом, служащим основанием для принятия покупателем товаров и услуг суммы НДС к вычету. Именно на основании такого первичного документа налогоплательщик вправе применить налоговый вычет¹. При реализации товаров в розничной торговле требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек.

Налогоплательщики должны составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Счета-фактуры не составляются:

- при реализации ценных бумаг (кроме брокерских и посреднических услуг);
- банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику НДС.
2. Охарактеризуйте плательщиков НДС. Укажите условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика.

¹ Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость утверждены Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

3. Охарактеризуйте объект налогообложения и налоговую базу НДС.

4. Перечислите операции, освобождаемые от налогообложения НДС.

5. Каковы ставки НДС: виды, условия применения?

6. Укажите возможные сроки уплаты НДС.

7. Укажите общий порядок применения налоговых вычетов по НДС.

8. Укажите порядок исчисления НДС к уплате в бюджет.

9. Опишите общие требования применения счетов-фактур по НДС, книг покупок и книг продаж.

Глава 7. АКЦИЗЫ

§ 1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ АКЦИЗОВ

Акцизы относятся к федеральным косвенным налогам.

Налогоплательщиками акцизов признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации по операциям, подлежащим налогообложению.

Налогоплательщики, совершающие операции с денатурированным этиловым спиртом (производство денатурированного этилового спирта, неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт), с прямогонным бензином, должны иметь соответствующие свидетельства о регистрации.

§ 2. ПОДАКЦИЗНЫЕ ТОВАРЫ

Подакцизными товарами признаются (ст. 181 НК РФ):

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением коньячного;
- спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%;
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и другая пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5% кроме виноматериалов¹);
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые (с мощностью двигателя свыше 90 л.с.) и мотоциклы (с мощностью двигателя свыше 150 л.с.);
- автомобильный бензин;
- прямогонный бензин (бензиновые фракции², полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, по-

¹ См. приложение к данной главе.

² См. приложение к данной главе.

путного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного, и продукция нефтехимии);

- дизельное топливо;
- моторные масла и др.

Не рассматриваются как подакцизные товары:

- лекарственные средства;
- препараты ветеринарного назначения;
- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл (с объемной долей этилового спирта не более 80% или не более 90% при наличии пульверизатора);
- отходы спиртосодержащей продукции.

§ 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация на территории России лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- продажа лицами переданных им на основании решений судов, уполномоченных государственных органов конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность;
- передача подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья;
- передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии или передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организаций, имеющих соответствующие свидетельства о регистрации;
- передача подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача товаров в уставный капитал;
- передача на территории Российской Федерации организацией произведенных подакцизных товаров своему участнику при его выходе из организации, а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику при выделе его доли или разделе имущества;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта;
- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на его переработку, и др.

§ 4. ОПЕРАЦИИ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Освобождаются от налогообложения операции:

- по передаче подакцизных товаров между структурными подразделениями организации;
- реализации подакцизных товаров на экспорт;
- первичной реализации конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров и др.

§ 5. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговая база при реализации (передаче) произведенных подакцизных товаров или их получении определяется отдельно по каждому виду товара:

- по подакцизным товарам с твердой (специфической) налоговой ставкой — как объем реализованных (переданных) товаров в натуральном выражении;
- по подакцизным товарам с адвалорной (в процентах) ставкой¹:
 - как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная на основе рыночных цен (без учета акциза и НДС);
 - как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная на основе средних цен реализации предыдущего налогового периода, а при их отсутствии — на основе рыночных цен (без учета акциза и НДС);
 - при реализации подакцизных товаров на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по

¹ *Ad valorem* (лат.) — «по стоимости». Адвалорный налог — вид налога, рассчитываемого как процент от стоимости товаров — стоимостной налог (в отличие от налога, рассчитываемого от количества единиц товара — специфического (твердого) налога).

соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда — как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная на основе средних цен реализации предыдущего налогового периода, а при их отсутствии — на основе рыночных цен (без учета акциза и НДС);

- по подакцизным товарам с комбинированной ставкой — как объем подакцизных товаров в натуральном выражении при применении твердой (специфической) составляющей налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров¹, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен при применении адвалорной (в процентах) составляющей налоговой ставки;
- по полученному денатурированному этиловому спирту — как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении;
- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина — как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении.

Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий с комбинированными налоговыми ставками.

При определении налоговой базы по подакцизным товарам с комбинированной налоговой ставкой используется расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен при применении адвалорной (в процентах) составляющей налоговой ставки.

Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на пачке табачных изделий, и количества пачек табачных изделий, реализованных в течение отчетного/налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в расчете на одну пачку табачных изделий отдельно по каждой мар-

¹ О расчетной стоимости подакцизных товаров см. ниже.

ке. При этом под *маркой* понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок индивидуализированным обозначением, присвоенным производителем или лицензиаром, и другими признаками (рецептурой, размерами, наличием фильтра, упаковкой др.).

Налогоплательщик обязан подать в уполномоченные органы (налоговый орган по месту постановки на налоговый учет, таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров) *уведомление о максимальных розничных ценах* (далее — уведомление) по каждой марке табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут наноситься указанные в уведомлении максимальные розничные цены.

Увеличение налоговой базы. Налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, увеличивается на суммы, полученные за реализацию подакцизных товаров в виде финансовой помощи, авансовых или других платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров.

Особенности определения налоговой базы при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу. При экспорте подакцизных товаров они освобождаются от налогообложения.

При ввозе подакцизных товаров в Российскую Федерацию акцизы:

- уплачиваются — при их помещении под таможенный режим выпуска для свободного обращения, при помещении под режимы переработки для внутреннего потребления, при выпуске продуктов переработки для свободного обращения и в других случаях¹;
- не уплачиваются — при их помещении под режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада и других случаях.

При ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации налоговая база определяется по подакцизным товарам²:

¹ См. ст. 185 НК РФ.

² См. ст. 191 НК РФ.

1) с твердыми (специфическими) ставками — как объем ввозимых товаров в натуральном выражении;

2) с адвалорными (в процентах) ставками — как сумма их таможенной стоимости и таможенной пошлины;

3) с комбинированными ставками — как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении при применении твердой (специфической) составляющей налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая максимальных розничных цен при применении адвалорной (в процентах) составляющей налоговой ставки.¹

§ 6. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по реализованным подакцизным товарам на сумму налоговых вычетов.

Вычетам подлежат суммы акциза:

- уплаченные налогоплательщиком при приобретении или ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации, использованных в качестве сырья для производства других подакцизных товаров;
- уплаченные по спирту этиловому, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции;
- начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство;
- начисленные при передаче нефтепродуктов на собственные нужды;
- в случае возврата покупателем подакцизных товаров;
- начисленные при получении денатурированного этилового спирта и его использовании для производства неспиртосодержащей продукции;
- начисленные при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

При реализации нефтепродуктов в розницу вычеты не применяются.

Вычеты сумм налога производятся в части стоимости сырья, фактически включенной в расходы на производство.

¹ О расчетной стоимости подакцизных товаров см. выше.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов, счетов-фактур, таможенных деклараций.

§ 7. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

По акцизам могут быть установлены три вида ставок:

- адвалорные — в процентах к стоимости товаров по отпускным ценам без учета акциза;
- специфические — в рублях за единицу измерения товара;
- комбинированные — в рублях за единицу измерения товара и в процентах к его стоимости.

Преобладающими при исчислении акцизов являются специфические ставки.

Размеры основных налоговых ставок, используемых при налогообложении подакцизных товаров, приведены в табл. 13.

Таблица 13

Ставки акцизов

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка		
	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	25 руб. 15 коп.	26 руб. 80 коп.	28 руб. 40 коп.
	за 1 л безводного этилового спирта		
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л содержащегося безводного этилового спирта		
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л содержащегося безводного этилового спирта		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 % и спиртосодержащая продукция	173 руб. 50 коп.	185 руб. 00 коп.	196 руб. 00 коп.
	за 1 л содержащегося безводного этилового спирта		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно	110 руб. 00 коп.	117 руб. 15 коп.	124 руб. 18 коп.
	за 1 л содержащегося безводного этилового спирта		
Вина натуральные (кроме шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6%, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	2 руб. 35 коп. за 1 литр	2 руб. 50 коп. /1 л	2 руб. 70 коп. /1 л

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка		
	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр	11 руб. 20 коп. /1 л	11 руб. 87 коп. /1 л
Пиво с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта не более 0,5%	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта от 0,5 до 8,6 % включительно	2 руб. 74 коп. за 1 литр	2 руб. 92 коп. за 1 литр	3 руб. 09 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 %	8 руб. 94 коп. за 1 литр	9 руб. 52 коп. за 1 литр	10 руб. 09 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, кроме табака для производства табачной продукции	300 руб. 00 коп. / 1 кг	300 руб. 00 коп. / 1 кг	300 руб. 00 коп. / 1 кг
Сигары (за 1 шт.)	17 руб. 75 коп.	17 руб. 75 коп.	17 руб. 75 коп.
Сигариллы (за 1000 шт.)	232 руб. 00 коп.	247 руб. 00 коп.	262 руб. 00 коп.
Сигареты с фильтром (за 1000 шт.)	120 руб. 00 коп.	145 руб. 00 коп.	175 руб. 00 коп.
	+ 5,5% РС, но не менее 142 руб. 00 коп.	+ 6% РС, но не менее 172 руб. 00 коп.	+ 6,5% РС, но не менее 210 руб. 00 коп.
Сигареты без фильтра, папиросы (за 1000 шт.)	55 руб. 00 коп.	70 руб. 00 коп.	90 руб. 00 коп.
	+ 5,5% РС, но не менее 72 руб. 00 коп.	+ 6% РС, но не менее 90 руб. 00 коп.	+ 6,5% РС, но не менее 115 руб. 00 коп.
Автомобили легковые мощностью до 90 л.с. включительно	0 руб. 00 коп. / 1 л.с.	0 руб. 00 коп. / 1 л.с.	0 руб. 00 коп. / 1 л.с.
Автомобили легковые мощностью от 90 до 150 л.с. включительно	19 руб. 26 коп. / 1 л.с.	21 руб. 00 коп. / 1 л.с.	22 руб. 00 коп. / 1 л.с.
Автомобили легковые с мощностью свыше 150 л.с., мотоциклы мощностью свыше 150 л.с.	194 руб. 00 коп. / 1 л.с.	207 руб. 00 коп. / 1 л.с.	220 руб. 00 коп. / 1 л.с.
Бензин автомобильный с октановым числом до 80	2 657 руб. 00 коп. / 1т	2 657 руб. 00 коп. / 1т	2 657 руб. 00 коп. / 1т
Бензин автомобильный с др. октановым числом	3 629 руб. 00 коп. / 1т	3 629 руб. 00 коп. / 1т	3 629 руб. 00 коп. / 1т
Дизельное топливо	1 080 руб. 00 коп. / 1т	1 080 руб. 00 коп. / 1т	1 080 руб. 00 коп. / 1т

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка		
	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей	2 951 руб. 00 коп. / 1т	2 951 руб. 00 коп. / 1т	2 951 руб. 00 коп. / 1т
Прямогонный бензин	2 657 руб. 00 коп. / 1т	2 657 руб. 00 коп. / 1т	2 657 руб. 00 коп. / 1т

§ 8. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ АКЦИЗОВ

Порядок исчисления акцизов зависит от вида используемой ставки:

- по товарам со специфическими налоговыми ставками сумма акцизов исчисляется как произведение налоговой ставки и налоговой базы;
- по товарам с адвалорными налоговыми ставками — как процентная доля налоговой базы;
- по товарам с комбинированными ставками — как сумма акциза по твердой ставке и акциза по адвалорной ставке.

Сумма налога к уплате в бюджет по подакцизным товарам составляет сумму акциза по их реализации, уменьшенную на налоговые вычеты:

$$A_B = A_P - B_A,$$

где A_B — сумма акциза к уплате в бюджет, руб.;

A_P — сумма акциза при реализации подакцизной продукции, руб.;

B_A — налоговый вычет по акцизам, руб.

По акцизам на подакцизные товары, производимые на территории Российской Федерации, установлены следующие нормативы отчислений в бюджетную систему Российской Федерации (табл. 14).

Таблица 14

Нормативы отчислений акцизов в бюджетную систему Российской Федерации

Вид дохода от уплаты налога	Нормативы отчислений		Основание
	ФБ РФ	КБС РФ	
Акцизы на спирт из пищевого сырья	50	50	Ст. 50, 56 БК РФ
Акцизы на спирт этиловый из всех видов сырья, кроме пищевого	100		Ст. 50 БК РФ

Вид дохода от уплаты налога		Нормативы отчислений		Основание
		ФБ РФ	КБС РФ	
Акцизы на спиртосодержащую продукцию		50	50	Ст. 50, 56 БК РФ
Акцизы на табачную продукцию		100		Ст. 50 БК РФ
Акцизы на автомобильный бензин		40	60	Ст. 50, 56 БК РФ
Доходы от уплаты акцизов на автомобильный бензин, распределяемые в региональные бюджеты			60	Ст. 56 БК РФ
Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы		100		Ст. 50 БК РФ
Акцизы на дизельное топливо		40	60	Ст. 50, 56 БК РФ
Доходы от уплаты акцизов на дизельное топливо, распределяемые в региональные бюджеты		40	60	Ст. 50, 56 БК РФ
Акцизы на моторное масло для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей		40	60	Ст. 50, 56 БК РФ
Доходы от уплаты акцизов на моторное масло для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей, распределяемые в региональные бюджеты			60	Ст. 50, 56 БК РФ
Акцизы на вина в бюджет по месту производства			100	Ст. 56 БК РФ
Акцизы на пиво			100	Ст. 56 БК РФ
Акцизы на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового (при реализации производителями)	выше 25% (кроме вин)	20	80	Ст. 56 БК РФ
	от 9 до 25% включительно (кроме вин)	20	80	Ст. 56 БК РФ
	до 9% включительно (кроме вин)		100	Ст. 56 БК РФ

Примечания: ФБ РФ — федеральный бюджет Российской Федерации;
КБС РФ — консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации.

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц.

Уплата акцизов в бюджет по нефтепродуктам производится ежемесячно, по алкогольной продукции — два раза в месяц. Также ежемесячно представляются декларации по акцизам.

Акцизы на подакцизные товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, в размере 100% уплачиваются в федеральный бюджет.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте плательщиков акцизов.
2. Приведите понятие подакцизных товаров.
3. Что является объектом налогообложения акцизами?
4. Укажите особенности определения налоговой базы по акцизам в зависимости от видов подакцизных товаров.
5. Укажите особенности определения налоговой базы при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу.
6. Укажите порядок применения налоговых вычетов по акцизам.
7. Приведите общую характеристику ставок по акцизам.
8. Охарактеризуйте порядок применения (расчета) различных ставок по акцизам.
9. Охарактеризуйте общий порядок исчисления акцизов.
10. Охарактеризуйте направления зачисления акцизов в бюджетную систему Российской Федерации.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Терминология, используемая при исчислении акцизов

Алкогольная продукция — пищевая продукция, которая произведена с использованием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, или спиртосодержащей пищевой продукции, с содержанием этилового спирта более 1,5% объема готовой продукции. Алкогольная продукция подразделяется:

- на питьевой этиловый спирт;
- спиртные напитки (в том числе водка);
- вино (в том числе натуральное вино).

Безводный (стопроцентный) спирт — условное понятие, применяемое в расчетах;

Вино — алкогольная продукция, которая произведена из вино-материалов, с содержанием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, не более 22% объема готовой продукции.

Виноматериалы — спиртосодержащая пищевая продукция, которая используется в качестве сырья для производства вина и получена в результате спиртового брожения винограда, виноградного сусла либо плодового или ягодного сока без добавления арома-

тических и вкусовых добавок, без добавления или с добавлением этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, или дистиллятов, с содержанием этилового спирта не более 22,5% объема готовой продукции.

Водка — спиртной напиток, который произведен на основе этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и воды, с содержанием этилового спирта от 38 до 56% объема готовой продукции.

Денатурированная спиртосодержащая продукция — спиртосодержащая непищевая продукция, содержащая следующие денатурирующие вещества или их смеси по выбору производителя:

- керосин или бензин в концентрации не менее 0,5% объема этилового спирта;
- денатониум бензоат (битрекс) в концентрации не менее 0,0015% массы этилового спирта;
- кротоновый альдегид в концентрации не менее 0,2% объема этилового спирта.

Денатурированный этиловый спирт (денатурат) — этиловый спирт, содержащий следующие денатурирующие вещества или их смеси по выбору производителя:

- керосин или бензин в концентрации не менее 0,5% объема этилового спирта;
- денатониум бензоат (битрекс) в концентрации не менее 0,0015% массы этилового спирта;
- кротоновый альдегид в концентрации не менее 0,2% объема этилового спирта.

Натуральное вино — алкогольная продукция, которая произведена из виноматериалов без добавления этилового спирта и ароматических и вкусовых добавок, с содержанием этилового спирта не более 15% объема готовой продукции. При этом виноматериалы также должны быть произведены без добавления этилового спирта. Шампанское, игристые, газированные и шипучие вина относятся к натуральным винам.

Оборот подакцизной продукции — закупка (в том числе импорт), поставки (в том числе экспорт), хранение и розничная продажа подакцизной продукции.

Питьевой этиловый спирт — ректификованный этиловый спирт с содержанием этилового спирта не более 95% объема готовой продукции, произведенный из пищевого сырья и разведенный умягченной водой.

Производство этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции — производство организацией такой продукции в целях ее продажи и получения прибыли, а также для собственных нужд.

Спиртные напитки — алкогольная продукция, которая произведена с использованием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, или спиртосодержащей пищевой продукции и не относится к питьевому этиловому спирту и вину.

Спиртосодержащая непищевая продукция — непищевая продукция (в том числе денатурированная спиртосодержащая продукция, спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция, любые растворы, эмульсии, суспензии), произведенная с использованием этилового спирта, иной спиртосодержащей продукции или спиртосодержащих отходов производства этилового спирта, с содержанием этилового спирта более 1,5% объема готовой продукции.

Спиртосодержащая пищевая продукция — пищевая продукция (в том числе виноматериалы, любые растворы, эмульсии, суспензии, дистилляты (спиртосодержащее сырье): виноградный, плодовой, коньячный, кальвадосный, висковый) (за исключением алкогольной продукции) с содержанием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, более 1,5% объема готовой продукции.

Спиртосодержащая продукция — пищевая или непищевая продукция с содержанием этилового спирта более 1,5% объема готовой продукции.

Уведомление — документ, который подтверждает закупку, поставки этилового спирта (в том числе денатурата) и нефасованной спиртосодержащей продукции с содержанием этилового спирта более 60% объема готовой продукции. Его наличие является обязательным для организаций, осуществляющих закупку, поставки данной продукции.

Этиловый спирт — спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, головная фракция этилового спирта (отходы спиртового производства) и спирт-сырец.

Глава 8. ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ

§ 1. ВИДЫ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, ПЛАТЕЛЬЩИКИ ПОШЛИН И НАЛОГОВ

В соответствии со ст. 318 Таможенного кодекса РФ к таможенным платежам относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость и акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- таможенные сборы.

Таможенная пошлина представляет собой обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации или вывозе товаров с этой территории, в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах Российской Федерации. К таможенным пошлинам относятся ввозная таможенная пошлина, включая сезонные пошлины, и вывозная таможенная пошлина.

Специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины, устанавливаемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о мерах по защите экономических интересов России при осуществлении внешней торговли товарами, взимаются независимо от уплаты ввозной пошлины по правилам, предусмотренным для применения ввозной таможенной пошлины.

Плательщиками таможенных пошлин, налогов являются декларанты и иные лица, на которых возложена обязанность уплачивать таможенные пошлины, налоги.

Декларантом является лицо, перемещающее через таможенную границу товары или декларирующее их для таможенного оформления.

Если декларирование производится таможенным брокером (представителем), то он является ответственным за уплату таможенных пошлин и налогов.

Обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает:

- при ввозе товаров — с момента пересечения таможенной границы;
- при вывозе товаров — с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, направленных на вывоз товаров.

§ 2. ТАРИФНЫЕ ЛЬГОТЫ

Под *тарифной льготой (тарифной преференцией)* понимается предоставляемая льгота по товару, перемещаемому через таможенную границу Российской Федерации, в виде возврата ранее уплаченной пошлины, освобождения от оплаты, снижения ставки, установления тарифных квот на преференциальный ввоз или вывоз товара.

Общие случаи освобождения от уплаты таможенной пошлины, налогов (ст. 319 ТК РФ):

- в соответствии с законодательством Российской Федерации товары не облагаются таможенными пошлинами, налогами или по ним предоставлено условное полное освобождение от их уплаты;
- общая таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, не превышает 5000 руб. в течение одной недели в адрес одного получателя;
- до выпуска товаров для свободного обращения иностранные товары оказались уничтоженными или безвозвратно утерянными из-за аварии или действия непреодолимой силы либо естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки;
- товары обращаются в федеральную собственность.

Кроме того, от уплаты таможенной пошлины освобождаются:

- транспортные средства, осуществляющие международные перевозки грузов, багажа и пассажиров, а также предметы материально-технического снабжения и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации на время следования в пути, в пунктах промежуточной остановки или приобретенное за границей в связи с ликвидацией аварии (поломки) данных транспортных средств;
- имущество, вывозимое за пределы таможенной территории Российской Федерации для обеспечения деятельности мор-

ских судов, ведущих промысел, а также продукция их промысла, ввозимая на таможенную территорию Российской Федерации;

- товары, перемещаемые через таможенную границу физическими лицами и не предназначенные для производственной или иной коммерческой деятельности в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации, и др.

§ 3. ИСЧИСЛЕНИЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, НАЛОГОВ

3.1. Объект обложения таможенными пошлинами, налогами

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу. Они, как правило, исчисляются самостоятельно лицами, ответственными за уплату.

3.2. Налоговая база

Налоговой базой для целей исчисления таможенных пошлин и соответствующих налогов являются таможенная стоимость товаров и (или) их количество (ст. 322 ТК РФ).

Таможенная стоимость товара — это стоимость товара, используемая для целей его обложения пошлиной. Таможенная стоимость товаров определяется декларантом согласно методам определения таможенной стоимости, установленной законодательством Российской Федерации, и заявляется в таможенный орган при декларировании товаров.

3.3. МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ ТОВАРА

Определение таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, производится путем применения следующих методов (ст. 18 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе»):

- по цене сделки с ввозимыми товарами;
- по цене сделки с идентичными товарами;
- по цене сделки с однородными товарами;
- вычитания стоимости;
- сложения стоимости;
- резервного метода.

Основным методом является метод по цене сделки с ввозимыми товарами. В том случае, если основной метод не может быть ис-

пользован, последовательно применяются каждый из следующих.

Метод по цене сделки с ввозимыми товарами. Таможенной стоимостью ввозимого товара является цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар до места ввоза (порта или иного места ввоза).

Кроме того, в цену сделки включаются:

- расходы по доставке товара до места ввоза на таможенную территорию Российской Федерации;
- расходы, понесенные покупателем (комиссионные, брокерские вознаграждения, стоимость тары, упаковки);
- соответствующая часть стоимости товаров и услуг, которые были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене;
- платежи за использование объектов интеллектуальной собственности;
- величина части дохода продавца от любых перепродаж на территории Российской Федерации.

3.4. Таможенный тариф

Таможенный тариф представляет собой свод ставок таможенных пошлин (таможенного тарифа), применяемых к перемещаемым через таможенную границу товарам и систематизированным в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД).

Ставки таможенных пошлин и порядок их установления. Применяются следующие виды ставок таможенных пошлин:

- адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;
- комбинированные, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

Пример 1.

Организацией декларируется ввозимое на территорию Российской Федерации молоко с содержанием жира 4%. В отношении такого товара установлена адвалорная ставка таможенной пошлины, выраженная в процентах к таможенной стоимости, — 15%. Таможенная стоимость товара составила 1000 долларов. Ввозная пошлина составит, долл.:

$$1000 \times \frac{15}{110} = 150.$$

Пример 2.

Организацией декларируются ввозимые на территорию Российской Федерации туши баранины (6000 кг). В отношении такого товара установлена комбинированная ставка таможенной пошлины, выраженная в процентах к таможенной стоимости, — 15%, но не менее 0,15 евро за 1 кг.

Таможенная стоимость товара составляет 10 000 евро.

Для расчета таможенной пошлины по комбинированной ставке исчисляют адвалорную и специфическую составляющие, а затем выбирают бо льшую из них.

Адвалорная составляющая составляет, евро:

$$10\,000 \times \frac{15}{110} = 1500.$$

Специфическая составляющая, евро:

$$0,15 \times 6000 \text{ (кг)} = 900.$$

Большей составляющей в данном примере является адвалорная, следовательно, ввозная пошлина составит 1500 евро.

§ 4. ПОРЯДОК И СРОКИ УПЛАТЫ ТАМОЖЕННЫХ ПОШЛИН И НАЛОГОВ

При ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита.

При вывозе товаров таможенные пошлины должны быть уплачены не позднее дня подачи таможенной декларации.

§ 5. ТАМОЖЕННЫЕ СБОРЫ

5.1. Виды таможенных сборов

К таможенным сборам относятся (ст. 357.1 ТК РФ):

- таможенные сборы за таможенное оформление;
- таможенные сборы за таможенное сопровождение;
- таможенные сборы за хранение.

5.2. Плательщики таможенных сборов

Плательщиками таможенных сборов являются декларанты и другие лица, на которых возложена обязанность по их уплате.

5.3. Сроки, порядок и формы уплаты таможенных сборов

Сроки уплаты таможенных сборов устанавливаются в зависимости от их видов (табл. 15).

Таблица 15

Сроки уплаты таможенных сборов

<i>Виды таможенных сборов</i>	<i>Сроки уплаты</i>	<i>Порядок и формы уплаты</i>
За таможенное оформление	До или одновременно с подачей таможенной декларации	При декларировании товаров
За таможенное сопровождение	До начала фактического осуществления таможенного сопровождения	При сопровождении транспортных средств, перевозящих товары, в соответствии с процедурой внутреннего таможенного транзита либо с таможенным режимом международного таможенного транзита
За хранение	До фактической выдачи товаров со склада временного хранения или с таможенного склада	При хранении товаров на складе временного хранения или на таможенном складе таможенного органа

5.4. Освобождение от уплаты таможенных сборов

Таможенные сборы за таможенное оформление не взимаются в отношении:

- товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации и вывозимых с этой территории и относящихся к безвозмездной помощи (содействию);
- товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации в течение одной недели в адрес одного получателя, общая таможенная стоимость которых не превышает 5000 руб.;
- товаров, перемещаемых физическими лицами для личных нужд, не связанных с предпринимательством;
- других товаров (ст. 357.9 ТК РФ).

5.5. Ставки таможенных сборов

Ставки таможенных сборов за таможенное оформление устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Размер таможенного сбора за таможенное оформление должен быть ограничен приблизительной стоимостью оказанных услуг и не может быть более 100 тыс. руб.

Таможенные сборы за таможенное сопровождение установлены в следующих размерах:

а) за осуществление таможенного сопровождения каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на расстояние:

- до 50 км — 2000 руб.;
- 51–100 км — 3000 руб.;
- 101–200 км — 4000 руб.;
- свыше 200 км — 1000 руб. за каждые 100 км пути, но не менее 6000 руб.;

б) за осуществление таможенного сопровождения каждого морского, речного или воздушного судна — 20 тыс. руб. независимо от расстояния перемещения.

Таможенные сборы за хранение на складе временного хранения или на таможенном складе таможенного органа уплачиваются в размере 1 руб. с каждых 100 кг веса товаров в день, а в специально приспособленных (обустроенных и оборудованных) для хранения отдельных видов товаров помещениях — 2 руб. с каждых 100 кг веса товаров в день. Неполные 100 кг веса товаров приравниваются к полным 100 кг, а неполный день — к полному.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Перечислите и кратко охарактеризуйте виды таможенных платежей.

2. Приведите понятие и перечислите основные виды тарифных преференций.

3. Укажите объект обложения таможенными пошлинами, налоговую базу по ним. Перечислите основные методы определения таможенной стоимости товара, укажите очередность их применения.

4. Приведите понятие, укажите виды, охарактеризуйте порядок применения таможенного тарифа.

5. Укажите сроки и порядок уплаты таможенных пошлин.

6. Укажите виды таможенных сборов.

7. Укажите особенности уплаты таможенных сборов.

8. Укажите переменные величины, влияющие на уровень ставок таможенных сборов.

Раздел III

НАЛОГИ, СБОРЫ И РЕГУЛЯРНЫЕ ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Глава 9. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДОБЫВАЕМЫХ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

К *полезным ископаемым* относится продукция горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом из недр (или отходов) минеральном сырье (или породе, жидкости и т.д.). Данная продукция по своему качеству должна соответствовать государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту. В случае их отсутствия для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации.

Не относится к полезным ископаемым продукция обрабатывающей промышленности, полученная при их дальнейшей переработке (например, нефтепродукты, известь и т.д.).

Видами добытого полезного ископаемого являются:

- 1) антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;
- 2) торф;
- 3) углеводородное сырье:
 - нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
 - газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей;
 - газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее — попутный газ);

- газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

4) товарные руды:

- черных металлов (железо, марганец, хром);
- цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы);
- редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);
- многокомпонентные комплексные руды;

5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);

6) горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

7) горно-рудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полевошпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талькомагнезит, пирофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

8) битуминозные породы;

9) сырье редких металлов (индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), другие извлекаемые полезные компоненты;

10) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, об-

лицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

11) кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и др.);

12) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

13) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, т.е. извлечение драгоценных металлов из коренных, россыпных и техногенных месторождений;

14) соль природная и чистый хлористый натрий;

15) промышленные или минеральные подземные воды, содержащие полезные ископаемые или природные лечебные ресурсы, термальные воды;

16) сырье радиоактивных металлов (уран и торий).

К полезным ископаемым относится продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ.

§ 2. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в субъекте Российской Федерации по месту нахождения предоставленного в пользование участка недр в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Лицензирующие органы передают в налоговые органы сведения о предоставлении прав на пользование недрами. Налоговые органы направляют налогоплательщику уведомление о постановке на учет.

Плательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, на территориях, находящихся под ее

юрисдикцией, на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Особенности постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых утверждены приказом МНС России от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731.

§ 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектом налогообложения НДПИ являются (ст. 336 НК РФ):

1) полезные ископаемые, добытые из недр, на участках недр на территории Российской Федерации, на территориях, находящихся под ее юрисдикцией, предоставленных налогоплательщику в пользование, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора.

2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства полезные ископаемые в соответствии с лицензией.

Не квалифицируются в качестве объекта налогообложения:

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им для личного потребления;
- добытые минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;
- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов горно-добывающего производства, в случае, если они подлежали налогообложению;
- дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке их месторождений или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

§ 4. НАЛОГОВАЯ БАЗА

4.1. Общая характеристика налоговой базы

Налоговая база по НДС формируется на основе двух составляющих:

- количества добытых полезных ископаемых;
- стоимости добытых полезных ископаемых.

Налоговая база при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. По другим полезным ископаемым налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (кроме попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья).

При добыче попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется отдельно применительно к каждой налоговой ставке.

4.2. Методы определения количества добытого полезного ископаемого

В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема прямым или косвенным методом (ст. 339 НК РФ).

При *прямом методе* применяются соответствующие измерительные средства и устройства.

При *косвенном методе* количество добытого полезного ископаемого определяется расчетно по данным о его содержании в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

В случае отсутствия возможности определения количества добытых полезных ископаемых прямым методом применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод утверждается в учетной политике для целей налогообложения и используется им в

течение всего периода деятельности. Выбранный метод может быть изменен только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

При использовании прямого метода количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого. Фактическими потерями признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым после завершения полного технологического цикла по его добыче.

Расчетное количество полезного ископаемого определяет геолого-маркшейдерская служба на основании замеров. При добыче углеводородного сырья — на основании замеров на устье скважины.

При извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах и камнях.

При извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. При этом уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется также отдельно.

Количество добытого полезного ископаемого, определяемого исходя из полезных компонентов, содержащихся в добытой многокомпонентной комплексной руде, считается как количество компонента руды в химически чистом виде.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций по его добыче из недр (или отходов). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на его добычу учитывается весь комплекс технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения.

При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций, предусмотренных техническим проектом, количество добытого в налоговом

периоде полезного ископаемого рассчитывается как количество полезного ископаемого в минеральном сырье, реализованном или использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

4.3. Способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком одним из следующих способов:

- 1) исходя из сложившихся за налоговый период цен реализации без учета субсидий;
- 2) исходя из сложившихся за налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При *первом способе* оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого производится исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде цен реализации добытого полезного ископаемого, без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью. При этом выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субсидий из бюджета) без НДС (при реализации на территории России и в государства — участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов по доставке.

Второй способ применяется в случае отсутствия субсидий к ценам реализации добываемых полезных ископаемых. При этом оценка стоимости единицы полезного ископаемого производится исходя из выручки от реализации добытых полезных ископаемых без НДС (при реализации на территории России и в государства — участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов по доставке.

При использовании первого и второго способов в сумму расходов по доставке включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов, расходы по доставке от склада готовой продукции до получателя, расходы по обязательному страхованию грузов.

К расходам по доставке до получателя относятся расходы по транспортировке магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Оценка производится отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации.

Стоимость добытого полезного ископаемого ($C_{\text{ПИ}}$) (валовая продукция) определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого ($n_{\text{Д}}$) и стоимости единицы добытого полезного ископаемого (c):

$$C_{\text{ПИ}} = c \times n_{\text{Д}}.$$

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого (c) рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого ($B_{\text{ПИ}}$) к количеству реализованного добытого полезного ископаемого ($n_{\text{Р}}$):

$$c = \frac{B_{\text{ПИ}}}{n_{\text{Р}}}.$$

Пример 1.

ОАО «СТК-добыча» в сентябре 2006 г. осуществило добычу 295,4 т полезного ископаемого. В том же месяце было реализовано 211 т, в том числе:

73 т по цене 178 руб.;

82 т по цене 182 руб.;

56 т по цене 187 руб. (без НДС и расходов на доставку).

Выручка от реализации составила

$$73 \times 178 + 82 \times 182 + 56 \times 187 = 38\,390 \text{ руб.}$$

Стоимость единицы полезного ископаемого (c) составила

$$c = \frac{38\,390}{73 + 82 + 56} = 181,9 \text{ руб.}$$

Стоимость добытого полезного ископаемого ($C_{\text{ПИ}}$) составит

$$C_{\text{ПИ}} = 181,9 \times 295,4 = 53\,746 \text{ руб.}$$

Третий способ применяется в случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого. При этом его расчетная стоимость определяется налогоплательщиком на основании данных налогового учета. В этом случае доходы и расходы признаются аналогично определению налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Расходы, учитываемые при определении расчетной стоимости полезного ископаемого. При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются следующие виды расходов:

- материальные расходы, определяемые в соответствии со ст. 254 НК РФ, кроме расходов по хранению, транспортировке, упаковке и иной подготовке, включая предпродажную, при реализации добытых полезных ископаемых;
- расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ), кроме расходов на оплату труда работников, не занятых при добыче полезных ископаемых;
- суммы начисленной амортизации (ст. 258–259 НК РФ), кроме сумм начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых;
- расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ), кроме расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов (п. 8, 9 ст. 265 НК РФ), кроме расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- прочие расходы (ст. 263¹, 264² и 269³ НК РФ), кроме прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых).

При этом прямые расходы, произведенные налогоплательщиком, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода. Остаток незавершенного производства определяется аналогично порядку, применяемому при расчете налога на прибыль организаций (ст. 319 НК РФ).

Косвенные расходы делятся между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов.

¹ Ст. 263 — расходы на обязательное и добровольное страхование имущества.

² Ст. 264 — прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

³ Ст. 269 — особенности отнесения процентов по долговым обязательствам.

Общая сумма расходов распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого полезного ископаемого в их общем количестве.

Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включается в их расчетную стоимость за текущий налоговый период.

Оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся цен реализации химически чистого металла без НДС, уменьшенных на расходы по его аффинажу и доставке до получателя.

При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого рассчитывается как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Стоимость добытых драгоценных камней определяется исходя из их первичной оценки, а стоимость добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, — исходя из цен их реализации без НДС, уменьшенных на суммы расходов по их доставке до получателя.

§ 5. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

По НДСП используются следующие ставки (табл. 16).

Таблица 16

Ставки НДСП

Размер	Условия применения ставок
0% (0 руб.*)	При добыче полезных ископаемых в части их нормативных потерь; попутного газа; подземных вод, содержащих полезные ископаемые, извлечение которых связано с разработкой других их видов, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений; полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных) или ранее списанных запасов; полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств или добываемых из них; минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях без их реализации; подземных вод, используемых налогоплательщиком в сельскохозяйственных целях (орошение земель, водоснабжение животноводческих ферм, комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических объединений)
3,8 %	При добыче калийных солей

<i>Размер</i>	<i>Условия применения ставок</i>
4,0 %	При добыче торфа; угля каменного, угля бурого, антрацита и горючих сланцев; апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд
4,8 %	При добыче кондиционных руд черных металлов
5,5 %	При добыче сырья радиоактивных металлов; горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд); неметаллического сырья, используемого в основном в строительной промышленности; соли природной и чистого хлористого натрия; подземных промышленных и термальных вод; нефелинов, бокситов
6,0 %	При добыче горно-рудного неметаллического сырья; битуминозных пород; концентратов и других полупродуктов, содержащих золото; иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки
6,5 %	При добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота); драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота); кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья
7,5%	При добыче минеральных вод
8,0%	При добыче кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); редких металлов, за исключением драгоценных металлов; природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней
419 руб./1 т	При добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной
17,5%	При добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья
147 руб. / 1000 м ³ газа	При добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья

* В случае определения налоговой базы как количества добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие аналогичные расходы государству и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, уплачивают НДПИ с коэффициентом 0,7.

§ 6. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА

Сумма налога по добытым полезным ископаемым (*НДПИ*) исчисляется как соответствующая налоговой ставке (*i*) процентная доля налоговой базы (*Б_Н*):

$$НДПИ = Б_N \times \frac{i}{100}.$$

Сумма налога по нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья (*НДПИ_г*) исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки (*i_г*) и величины налоговой базы (*БН_г*):

$$НДПИ_г = БН_г \times i_г.$$

Сумма НДПИ исчисляется по каждому добытому полезному ископаемому. Налог уплачивается по месту нахождения каждого участка недропользования. При этом сумма НДПИ рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Налоговым периодом является календарный месяц.

Сумма НДПИ уплачивается в бюджет не позднее 25 числа следующего за налоговым периодом месяца.

§ 7. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ

Обязанность представления налоговой декларации возникает у налогоплательщиков начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Она заполняется в одном экземпляре по всему объему добычи и представляется в тот налоговый орган, в котором налогоплательщик зарегистрирован по месту своего нахождения (или месту жительства), а не в тот, где он зарегистрирован в качестве налогоплательщика НДПИ. Декларация представляется до истечения следующего за истекшим налоговым периодом месяца.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общее понятие, перечислите основные виды полезных ископаемых.

2. Укажите особенности постановки на учет налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых.

3. Что относится и что не относится к объектам налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых?

4. Укажите особенности формирования налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых.

5. В чем отличия прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого при расчете налога на добычу полезных ископаемых от косвенного?

6. Кратко охарактеризуйте способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых.

7. Перечислите расходы, учитываемые при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

8. Воспроизведите порядок расчета стоимости добытого полезного ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

9. Охарактеризуйте порядок применения ставок по налогу на добычу полезных ископаемых.

10. Охарактеризуйте порядок расчета налога на добычу полезных ископаемых по добытым полезным ископаемым, по попутному газу и газу горючему природному.

Глава 10. РЕГУЛЯРНЫЕ ПЛАТЕЖИ ЗА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ (РОЯЛТИ) ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции является специальным налоговым режимом, который регулируется в соответствии с главой 26.4 Налогового кодекса (вступила в силу с 10 июня 2003 г.).

Соглашение о разделе продукции (СРП) (*production-sharing agreement (PSA)*) является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности — инвестору — на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поисково-разведочные работы и эксплуатацию участка. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недр, и порядок раздела произведенной продукции.

На инвестора возлагается ответственность за финансирование поисково-разведочных и эксплуатационных работ. Все действия должны выполняться в соответствии с ежегодными программами работ и соответствующим бюджетом, которые утверждаются Правительством Российской Федерации. В случае признания месторождения промышленным инвестор должен подготовить план его разработки и представить государственной стороне для утверждения. Разработка месторождения и добыча полезных ископаемых должны производиться в соответствии с одобренным планом. Произведенные нефть и газ в обусловленном месте и согласованных объемах делятся между государственной стороной и инвестором.

Под производством нефти и газа понимают получение жидких и газообразных продуктов из нефти после ее обработки, которые включают сырую нефть, конденсат и природный газ. Государство

получает соответствующую часть продукции (процент, который может увеличиваться при росте ежедневного производства). Такая доля называется нефтяное или газовое роялти¹.

Причитающаяся инвестору доля состоит из двух компонентов. Первый — представляет собой процент, который инвестор получает в качестве компенсации затрат, понесенных им при выполнении уполномоченных действий. Продукция, оставшаяся после выплаты нефтяного роялти, компенсации затрат — прибыльная продукция, — делится между государственной стороной и инвестором в простой либо сложных пропорциях. Применение сложных пропорций раздела продукции — оставшейся нефти (так называемая *нефтяная прибыль*) — обеспечивает государственной стороне более благоприятные условия при разделе производства на более высоких уровнях отдачи нефтяного пласта, чем доля, измеряемая объемом суммарной добычи, или доля, определяемая объемом ежедневного производства.

На практике параметры раздела производства ставят в зависимость от отдачи пласта. Такая форма соглашения обычно предусматривает увеличение доходов государственной стороны в процентном отношении по мере улучшения отдачи пласта, что измеряется уровнем суммарной или ежедневной добычи.

Перейти на специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) можно при выполнении следующих условий:

- СРП могут быть заключены только после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, и признания аукциона несостоявшимся;
- при выполнении соглашений доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32%;
- СРП предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения.

Цена продукции (цена нефти) применяется для определения стоимости объема компенсационной продукции, передаваемой инвестору, для раздела прибыльной продукции в стоимостном выражении, определения налогооблагаемой прибыли, компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов.

¹ В тексте СРП понятие «нефть» включает понятие «природный газ».

Специальный налоговый режим при СРП применяется в течение всего срока действия соглашения и предусматривает замену уплаты части налогов разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения.

Способы раздела продукции по СРП. В соответствии с законодательством Российской Федерации при реализации СРП предусмотрены два способа раздела продукции между государством и инвестором: основной метод (*the standard method*) и прямой метод (*the direct method*). Они предусматривают следующие условия и порядок (табл. 17).

Таблица 17

Условия и порядок раздела продукции между государством и инвестором при СРП

<i>Основной метод</i>	<i>Прямой метод</i>
Определяется объем и стоимость произведенной продукции Определяется размер компенсационной продукции Осуществляется раздел прибыльной продукции Инвестор передает государству часть произведенной продукции или ее стоимостный эквивалент Инвестор получает часть произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения	Определяется объем и стоимость произведенной продукции Производится раздел произведенной продукции (или ее стоимостного эквивалента). Пропорции между государством и инвестором/оператором определяются в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, показателей технико-экономического обоснования (ТЭО); при этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68% Инвестор передает государству часть произведенной продукции (или ее стоимости) Инвестор получает часть произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения

Заключение соглашения должно быть предусмотрено условиями аукциона. Соглашение может предусматривать только один из способов раздела продукции, не допускается переход с одного способа на другой и замена одного способа на другой.

При выполнении СРП в соответствии с основным методом раздела продукции инвестор уплачивает следующие налоги и сборы (рис. 1).

При этом суммы уплаченных инвестором НДС, ЕСН, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению инвестору в соответствии с положениями главы 26.4 НК РФ.

Прямой метод	НДС	Основной метод
	Единый социальный налог (ЕСН)	
	Государственная пошлина	
	Таможенные сборы	
	Плата за негативное воздействие на окружающую среду	
	Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	
	Платежи за пользование природными ресурсами	
	Налог на прибыль организаций	
	Водный налог	
	Земельный налог	

Рис. 1. Налоги, уплачиваемые при различных методах раздела продукции при выполнении СРП

При выполнении СРП в соответствии с прямым методом раздела продукции инвестор уплачивает более узкий набор налогов (см. рис. 1).

При выполнении СРП по любому из методов инвестор может освобождаться от уплаты региональных и местных налогов при наличии решения регионального органа государственной власти или органа местного самоуправления. При отсутствии таких решений затраты инвестора по уплате таких налогов и сборов возмещаются ему за счет уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой субъекту Российской Федерации.

От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, продукция, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации для выполнения работ по соглашению.

Налоги, которые при использовании разных методов раздела продукции, инвесторы не уплачивают, перечислены на рис. 2.

§ 2. НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКИ, ИХ УПОЛНОМОЧЕННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛИ

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении такого налогового режима, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции». Налогоплательщик может поручить исполнение своих обязанностей оператору — уполномоченному представителю налогоплательщика на основании нотариально заверенной доверенности.

Основной метод	Таможенная пошлина (по товарам, продукции, ввозимым для выполнения работ по СРП) Налог на имущество организаций по основным средствам, которые находятся на балансе и используются для осуществления профильной деятельности Транспортный налог по транспортным средствам (кроме легковых автомобилей), используемым для реализации СРП Водный налог Земельный налог Налог на прибыль организаций НДПИ	Прямой метод

Рис. 2. Налоги, не уплачиваемые при различных методах раздела продукции при выполнении СРП

§ 3. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НДПИ

Основной метод раздела продукции. Налогоплательщики определяют сумму подлежащего уплате налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с главой 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых». Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Ее размер определяется отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за 1 тону. При этом она применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть (K_{Π}).

Такой коэффициент ежемесячно рассчитывается налогоплательщиком:

$$K_{\Pi} = (\Pi - 8) \times \frac{P}{252},$$

где K_{Π} — коэффициент динамики мировых цен на нефть¹;
 Π — средний за налоговый период уровень цен сырой нефти марки «Urals (Юралс)», долл. США за 1 баррель;
 P — среднее за налоговый период значение курса доллара США к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ.

¹ Округляется до четвертого знака.

Среднее значение курса доллара к рублю — среднеарифметическое значение курса за все дни налогового периода.

Средний за налоговый период уровень цен сырой нефти марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на средиземноморском и роттердамском рынках за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние цены нефти ежемесячно публикуются в официальных источниках информации.

Сумма НДС при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение налоговой ставки ($i_{НГ}$) (с учетом коэффициента $K_{Ц}$) и величины налоговой базы ($B_{ННГ}$):

$$НДПИ_{НГ} = B_{ННГ} \times i_{НГ}.$$

При выполнении СРП налоговые ставки, установленные ст. 342 НК РФ, при добыче полезных ископаемых (кроме нефти и газового конденсата) применяются с коэффициентом 0,5.

Налоговая ставка по нефти и газовому конденсату (340 руб. за 1 тонну) из нефтегазоконденсатных месторождений применяется с коэффициентом 0,5 до момента достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, установленного соглашением. После его достижения — применяется налоговая ставка с коэффициентом единица.

§ 4. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ

Налог на прибыль организаций при выполнении СРП уплачивается инвестором при использовании основного метода раздела продукции. Объектом налогообложения является прибыль (доходы за вычетом расходов), полученная при выполнении СРП. При этом доходом налогоплательщика является сумма стоимости принадлежащей инвестору *прибыльной продукции* и внереализационных доходов.

Стоимость прибыльной продукции ($P_{П}$) рассчитывается как произведение объема прибыльной продукции ($K_{ПП}$) и цены произведенной продукции ($C_{П}$), устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти), определяемой в соответствии с главой 26.4 НК РФ:

$$\Pi_{\Pi} = K_{\Pi\Pi} \times \Pi_{\Pi}.$$

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные при выполнении соглашения, т.е. расходы, понесенные в соответствии с программой работ и сметой расходов, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

При этом расходы подразделяются:

- на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (так называемые *возмещаемые расходы*);
- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми являются расходы, произведенные при выполнении работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов. К ним не относятся отдельные расходы, указанные ниже (табл. 18).

Таблица 18

Расходы, не относящиеся к возмещаемым при выполнении СРП

Период осуществления расходов	Виды расходов
До вступления соглашения в силу	Расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе Расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения
После вступления соглашения в силу	Разовые платежи за пользование недрами при наступлении оговоренных в соглашении событий НДПИ Проценты и сопутствующие платежи по полученным кредитным и заемным средствам Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), осуществленные в форме отчислений на формирование фондов финансирования НИОКР (в пределах 0,5% валовой выручки) Судебные расходы и арбитражные сборы Расходы в виде санкций за нарушение договорных обязательств, расходы на возмещение причиненного ущерба Расходы в виде недостачи материальных ценностей, убытки от хищений, виновники которых не установлены

Сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному периоду и возмещается налогоплательщику за счет компенсационной продукции.

В состав возмещаемых расходов включаются:

1) расходы, произведенные до вступления соглашения в силу. Такие расходы признаются возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не учитывались ранее недропользователем при исчислении налога на прибыль;

2) расходы, произведенные после вступления соглашения в силу. При этом в отношении указанных расходов устанавливаются следующие особенности:

- расходы на освоение природных ресурсов и аналогичные расходы по сопряженным участкам недр включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев;
- расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактически понесенных затрат при условии их включения в программу работ и смету расходов. Начисление амортизации по таким расходам не производится;
- расходы, произведенные в форме отчислений в ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ, учитываются в порядке, которые установлены соглашением;
- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государством в безвозмездное пользование налогоплательщику, учитываются в размере фактически произведенных расходов;
- управленческие расходы возмещаются в размере норматива управленческих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы возмещаемых расходов.

В соответствии с п. 10 ст. 346.38 НК РФ возмещаемые расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем предельный уровень компенсационной продукции, установленный соглашением.

Компенсационная продукция (Π_K) рассчитывается путем деления суммы возмещаемых расходов (P) на цену продукции (Π_{II}) (по соглашению), или на цену нефти (Π_H):

$$\Pi_K = \frac{P}{\Pi_{II}(\Pi_H)}.$$

Расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль при реализации соглашения, включают в себя стандартные (традиционные, используемые при общем налоговом

режиме) расходы по налогу на прибыль и расходы, не включенные в состав возмещаемых расходов.

При выполнении СРП используется следующий порядок признания доходов и расходов:

- для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного периода, в котором был осуществлен ее раздел;
- по иным видам доходов и расходов применяются традиционные методы (как правило, метод начисления).

Налоговой базой является денежное выражение налогооблагаемой прибыли, которая определяется отдельно по каждому соглашению.

Отрицательное значение налоговой базы приравнивается к нулю, при этом налогоплательщик имеет возможность уменьшить текущую налоговую базу в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, но не более срока действия соглашения.

В течение всего срока действия соглашения применяется та налоговая ставка, которая действовала на дату его вступления.

Доходы и расходы налогоплательщика по видам деятельности, не связанным с выполнением СРП, облагаются налогом на прибыль в общем порядке.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным — первый квартал, полугодие, девять месяцев.

Прибыль от реализации компенсационной продукции также подлежит налогообложению в общеустановленном порядке. Ее размер определяется следующим образом: выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с ее реализацией и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, минус стоимость компенсационной продукции.

§ 5. ОСОБЕННОСТИ УПЛАТЫ НДС

При выполнении соглашений о разделе продукции НДС уплачивается в соответствии с главой 21 НК РФ с учетом отдельных особенностей. Так, в случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму налога, исчисленную по реализованным товарам (услугам), полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику в стандартном порядке (т.е. направляется в течение трех календарных месяцев на исполнение

текущих налоговых обязательств с последующим возвратом незначительной суммы).

При несоблюдении сроков возмещения (возврата), установленных ст. 176 НК РФ, возмещаемая сумма НДС увеличивается исходя из $\frac{1}{360}$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации (или ставки *LIBOR* — при ведении учета в иностранной валюте) за каждый день просрочки.

От обложения налогом на добавленную стоимость освобождаются следующие операции:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению между инвестором и оператором соглашения в соответствии с утвержденной программой работ и сметой расходов;
- передача доли произведенной продукции между участниками объединения организаций, являющихся инвестором;
- передача налогоплательщиком в собственность государству имущества, использованного для выполнения работ по соглашению.

§ 6. ОСОБЕННОСТИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Налогоплательщик представляет в налоговые органы по месту нахождения участка недр налоговые декларации по каждому уплачиваемому налогу и по каждому соглашению. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших (см. ст. 83 НК РФ) — «крупнейшие налогоплательщики», представляют налоговые декларации (расчеты) по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Кроме того, в налоговые органы ежегодно не позднее 31 декабря представляется программа работ и смета расходов по соглашению на следующий год.

§ 7. ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Для осуществления налогового контроля инвесторы или операторы обязаны хранить первичные документы по налогам в течение всего срока действия соглашения.

Выездная налоговая проверка инвестора или оператора не может продолжаться более шести месяцев. Для организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для осуществления контроля каждого филиала и представительства.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите понятие и дайте общую характеристику соглашений о разделе продукции.
2. Охарактеризуйте возможные способы раздела продукции по соглашению о разделе продукции.
3. Каковы процедурные особенности заключения соглашения о разделе продукции?
4. Перечислите налоги, уплачиваемые и не уплачиваемые при различных методах раздела продукции.
5. Назовите особенности исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при реализации соглашений о разделе продукции.
6. Укажите порядок расчета налога на прибыль организаций при выполнении соглашения о разделе продукции: особенности определения стоимости прибыльной продукции; понятие «возмещаемых расходов», компенсационной продукции; расходы, учитываемые при определении налоговой базы; порядок признания доходов и расходов.
7. Укажите особенности исчисления НДС при выполнении соглашения о разделе продукции.
8. Укажите особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашения о разделе продукции.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Терминология, используемая при заключении СРП

Инвестор — юридическое лицо или объединение юридических лиц, не имеющие статуса юридического лица, осуществляющие вложение собственных или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции.

Компенсационная продукция — часть произведенной продукции (не более 75%, а при добыче на континентальном шельфе — не более 90%), передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы).

Прибыльная продукция (Π_{Π}) — произведенная за отчетный период при выполнении соглашения продукция ($K_{\Pi\Pi}$) за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДС ($\Pi_{\text{НДПИ}}$), и компенсационной продукции (Π_K)

$$\Pi_{\Pi} = K_{\Pi\Pi} - \Pi_{\text{НДПИ}} - \Pi_K.$$

Продукция — полезное ископаемое, добытое из недр на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе или в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвестору и соответствующем необходимым стандартам. Не относится к полезным ископаемым продукция обрабатывающей промышленности.

Произведенная продукция — количество продукции горно-добывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом из недр минеральном сырье, по своему качеству соответствующей необходимым стандартам, добытой инвестором и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах нормативов. При выполнении СРП в соответствии с прямым методом доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32%.

Пункт раздела — место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции. При добыче нефти место коммерческого учета продукции определяется как место, в которое нефть поступает на контрольно-измерительную станцию.

Раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении.

Цена нефти — цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен нефтяного сырья на средиземноморском и роттердамском рынках за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Цена продукции — стоимость, определяемая в соответствии с условиями соглашения продукции.

Глава 11. ВОДНЫЙ НАЛОГ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Глава 25.2 «Водный налог» Налогового кодекса вступила в действие с 1 января 2005 года. Налогоплательщиками водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование (ст. 333.8 НК РФ).

§ 2. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектами налогообложения водным налогом являются следующие *виды водопользования*:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотах и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях.

Виды водопользования, которые *не признаются объектами* налогообложения:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 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;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биоресурсов;

- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водно-транспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;
- забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;
- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

§ 3. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговая база по каждому виду водопользования и водному объекту определяется налогоплательщиком отдельно.

В случае если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговая база при заборе воды признается как объем воды, забранной из водного объекта на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. При их отсутствии объем забранной воды считается исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности использования такого способа — исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (кроме сплава древесины в плотях и кошелях) налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства по данным лицензии на водопользование, а в случае их отсутствия — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

Если водные объекты задействованы для целей гидроэнергетики без забора воды, то налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии. При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях она рассчитывается следующим образом:

$$B_{\text{л}} = \frac{V \times l}{100},$$

где $B_{\text{л}}$ — налоговая база для целей лесосплава, руб.;

V — объем сплавляемой древесины, тыс. м³;

l — расстояние сплава, км.

§ 4. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в следующих размерах:

1) при заборе воды:

- из поверхностных и подземных водных объектов — в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования (табл. 19);

Таблица 19

**Ставки водного налога при заборе воды из поверхностных
и подземных водных объектов**

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ³ воды, забранной из объектов	
		поверхностных	подземных
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озера	306	378
Северо-Запад-ный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озера	264	336
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312
	Прочие реки и озера	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
	Самур	480	576
	Сулак	456	540
	Терек	468	558
	Прочие реки и озера	540	654
Уральский	Волга	294	444
	Обь	282	456
	Урал	354	534
	Прочие реки и озера	306	390
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озера	276	342

<i>Экономический район</i>	<i>Бассейн реки, озера</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м³ воды, забранной из объектов</i>	
		<i>поверхностных</i>	<i>подземных</i>
Восточно-Сибирский	Амур	276	330
	Енисей	246	306
	Лена	252	306
	Обь	264	348
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
	Прочие реки и озера	282	342
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336

- из территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод — в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования (табл. 20);

Таблица 20

Ставки водного налога при заборе воды из морских вод

<i>Море</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м³ морской воды</i>
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80
Лаптевых	4,68
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	5,64
Охотское	7,68
Японское	8,04

2) при использовании акватории:

- поверхностных водных объектов (кроме сплава древесины в плотях и кошелях) (табл. 21);

Таблица 21

Ставки водного налога при использовании акватории поверхностных водных объектов

<i>Экономический район</i>	<i>Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 км² используемой акватории</i>
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44
Уральский	32,04
Западно-Сибирский	30,24
Восточно-Сибирский	28,20
Дальневосточный	31,32
Калининградская область	30,84

- территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод (табл. 22);

Таблица 22

Ставки водного налога при использовании морской акватории

<i>Море</i>	<i>Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 км² используемой акватории</i>
Балтийское	33,84
Белое	27,72
Баренцево	30,72
Азовское	44,88
Черное	49,80
Каспийское	42,24
Карское	15,72
Лаптевых	15,12
Восточно-Сибирское	15,00
Чукотское	14,04
Берингово	26,16
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	29,28
Охотское	35,28
Японское	38,52

3) при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики (табл. 23);

Таблица 23

Ставки водного налога при использовании воды для гидроэнергетики

<i>Бассейн реки, озера, моря</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии</i>
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76
Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4,80

4) при использовании водных объектов для сплава древесины в плотях и кошелях (табл. 24).

При заборе воды сверх лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере от установленных ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как $\frac{1}{4}$ утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за 1 тыс. м³ воды.

Таблица 24

**Ставки водного налога при использовании водных объектов для сплава
древесины**

<i>Бассейн реки, озера, моря</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м³ сплавляемой в плотах и кошелях древесины на каждые 100 км сплава</i>
Нева	1656,0
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1705,2
Прочие реки бассейна Балтийского моря	1522,8
Северная Двина	1650,0
Прочие реки бассейна Белого моря	1454,4
Печора	1554,0
Амур	1476,0
Волга	1636,8
Енисей	1585,2
Лена	1646,4
Обь	1576,8
Прочие реки и озера	1183,2

**§ 5. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ
И УПЛАТЫ НАЛОГА. ОТЧЕТНОСТЬ**

Налоговым периодом по водному налогу признается квартал.

Сумма водного налога (BH) рассчитывается как произведение налоговой базы (B_H) и налоговой ставки (i):

$$BH = B_H \times i.$$

Общая сумма налога суммируется по всем видам водопользования. Налог уплачивается по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа следующего за налоговым периодом месяца и полностью зачисляется в федеральный бюджет. Налоговая декларация представляется в эти же сроки в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших (см. ст. 83 НК РФ) — «крупнейшие налогоплательщики», представляют налоговые декларации (расчеты) по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Иностранные налогоплательщики в сроки уплаты налога представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по месту выдачи лицензии на водопользование.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Кто является плательщиком водного налога?
2. Укажите виды водопользования, являющиеся и не являющиеся объектами налогообложения водным налогом.
3. Охарактеризуйте порядок определения налоговой базы по водному налогу в зависимости от вида водопользования.
4. Охарактеризуйте общий порядок применения налоговых ставок по водному налогу в зависимости от вида водопользования.
5. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты водного налога.

Глава 12. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

§ 1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ СБОРОВ

Плательщиками сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов являются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие соответствующие лицензии (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации и разрешение на добычу (вылов) на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген (ст. 333.1 НК РФ).

§ 2. ОБЪЕКТЫ ОБЛОЖЕНИЯ

Объектами обложения являются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным п. 1 ст. 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензий (разрешений) на пользование объектами животного мира и разрешений на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, на пользование объектами водных биологических ресурсов.

Освобождаются от налогообложения 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);
- лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, для которых охота и рыболовство являются основой

существования. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, добываемых для удовлетворения личных нужд в соответствии с квотами и лимитами.

§ 3. СТАВКИ СБОРОВ

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в следующих размерах (табл. 25).

При изъятии молодняка (до одного года) диких копытных животных ставки устанавливаются в размере 50% от установленных.

Таблица 25

Ставки сбора за объекты животного мира

Наименование объекта животного мира	Ставка сбора, руб. за одно животное
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 козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	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	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

Ставки сбора за объекты водных биоресурсов, за исключением морских млекопитающих, устанавливаются по объектам водных биоресурсов (Дальневосточный, Северный, Балтийский, Каспий-

ский, Азово-Черноморский бассейны, внутренние водные объекты) (табл. 26).

Таблица 26

Ставки сбора за объекты водных биоресурсов

Наименование объекта водных биоресурсов	Ставка сбора, руб. за 1 т
Дальневосточный бассейн (внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона и континентальный шельф Российской Федерации в Чукотском, Восточно-Сибирском, Беринговом, Охотском, Японском морях и Тихом океане)	
Минтай Охотского моря	3500
Минтай других районов промысла	2000
Треска	3000
Сельдь Берингова моря	400
Сельдь Охотского моря в весенне-летний период промысла	400
Сельдь других районов и сроков промысла	200
Палтус	3500
Терпуг	750
Морской окунь	1500
Угольная	1500
Тунец	600
Корюшка	200
Сайра	150
Голец	200
Горбуша	3500
Кета	4000
Кета амурская осенняя	3000
Кижуч	4000
Чавыча	6000
Нерка	20000
Сима	6000
Щипошек	200
Осетровые*	5500
Камбала, навага, мойва, анчоус, ликоды, макрурусы, сайка, лемонема, бычки, рыбы-собаки, песчанка, акулы, скаты, кефалевые рыбы, прочие	10
Краб камчатский западного побережья Камчатки	35000
Краб камчатский североохотоморский	35000
Краб камчатский других районов промысла	35000
Краб синий	35000
Краб равношипый	20000
Краб-стригун бэрди охотоморский	35000

Наименование объекта водных биоресурсов	Ставка сбора, руб. за 1 т
Краб-стригун бэрди других районов промысла	13000
Краб-стригун опилио	35000
Краб-стригун ангулятус	8000
Краб-стригун красный	8000
Краб-стригун веррилла	200
Краб-стригун таннери	200
Краб коуэзи	200
Краб колючий района южных Курильских островов	25000
Краб колючий других районов промысла	13000
Краб волосатый четырехугольный района юго-восточного Сахалина и залива Анива зоны Охотского моря и юго-западно-го Сахалина зоны Японского моря	20000
Краб волосатый четырехугольный других районов промысла	9000
Креветка углохвостая	200
Креветка северная	3000
Креветка северная Берингова моря	200
Креветка травяная	2600
Креветка гребенчатая	5000
Другие виды креветок	200
Кальмар	500
Кальмар подзоны Приморья	200
Осьминоги	1000
Трубач	12000
Морской гребешок	9000
Прочие моллюски (мидия, спизула, кообикула и другие)	20
Трепанг	30000
Кукумария	300
Морской еж серый	6000
Морской еж черный	2600
Морской еж прочий (палевый, многоиглый, зеленый и другие)	6000
Водоросли	10
Прочие водные биологические ресурсы	200
Северный бассейн (Белое море, внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона и континентальный шельф Российской Федерации в море Лаптевых, Карском море, Баренцевом море и районе архипелага Шпицберген)	
Треска	5000
Пикша	3500
Атлантический лосось (семга)	7500
Горбуша	200

Наименование объекта водных биоресурсов	Ставка сбора, руб. за 1 т
Сельдь	400
Сельдь чешско-печорская и беломорская	100
Камбала	200
Палтус черный	7000
Морской окунь	1500
Сайда	50
Сиговые	1800
Ряпушка, корюшка, навага, зубатки	200
Сайка, мойва, пинагор, песчанка европейская, звездчатый скат, полярная акула, менек, прочие	20
Краб камчатский	30000
Креветка северная	3000
Креветка шримс-медвежонок	2000
Креветки другие (эвфаузииды)	20
Морской гребешок	9000
Прочие моллюски	20
Морской еж зеленый	3000
Кукумария	300
Водоросли	10
Балтийский бассейн (внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона и континентальный шельф Российской Федерации в Балтийском море, Вислинском, Куршском и Финском заливах)	
Салака (сельдь)	20
Шпрот (килька)	20
Атлантический лосось (балтийский лосось)	7500
Треска	2500
Сиг-пыжьян	1500
Камбала-тюрьбо	400
Камбала других видов	50
Угорь	10000
Минога	7000
Судак	1500
Рыбец (сырть)	1800
Окунь	400
Ряпушка, лещ, щука, налим, колюшка, плотва, корюшка, ерш, снеток, чехонь, красноперка, густера, прочие	20
Каспийский бассейн (районы Каспийского моря)	
Килька (анчоусовидная, большеглазая, обыкновенная)	20
Сельдь (долгинская, каспийский пузанок, большеглазый пузанок, проходная-черноспинка)	20

Наименование объекта водных биоресурсов	Ставка сбора, руб. за 1 т
Крупный частик (кефаль, атерина, лещ, сазан, сом, густера, щука, прочие, за исключением судака и кутума)	150
Судак	1000
Кутум	1000
Вобла	200
Осетровые*	5500
Красноперка, линь, окунь, карась, прочие пресноводные в прилове	20
Азово-Черноморский бассейн (внутренние морские воды, Черное море, районы Азовского моря с Таганрогским заливом)	
Судак	1000
Камбала-калкан	2000
Кефаль всех видов	1000
Лещ	150
Тарань	150
Хамса	20
Тюлька	20
Шпрот (килька)	20
Рыбец (сырть)	1800
Барабуля	1800
Сельдь	450
Пиленгас	450
Осетровые <*>	5500
Скат, чехонь, акула-катран, ставрида, атерина, бычки, скафарка, мерланг, прочие	10
Прочие водные биологические ресурсы (моллюски, водоросли)	10
Внутренние водные объекты (реки, водохранилища, озера)	
Осетровые*	5500
Атлантический лосось (балтийский лосось, семга), чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, угорь	5000
Кета, сима, кумжа	3000
Байкальский белый хариус, чир, муксун	2100
Кунджа, мальма, голец, палия, форель всех видов, ленок, сиг, омуль, пыжьян, пелядь, усач, черноспинка, рыбец (сырть), жерех, хариус, шемая, кутум, сом, минога	1200
Белый амур, жерех, толстолобик, сом р. Волги	150
Крупный частик (за исключением судака)	150
Судак	1000
Рипус, тарань, вобла, ряпушка	80
Артемия	2000

Наименование объекта водных биоресурсов	Ставка сбора, руб. за 1 т
Гаммарус	1000
Раки	1000
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20

* сбор взимается в случае разрешенного промысла

Ставки сбора за промысел морских млекопитающих установлены в следующих размерах (табл. 27).

Таблица 27

Ставки сбора за промысел морских млекопитающих

Наименование морского млекопитающего	Ставка, руб. за одно млекопитающее
Касатка и другие китообразные (за исключением белухи)	30000
Белуха	7000
Тихоокеанский морж	1500
Котик морской	10
Кольчатая нерпа (акиба)	10
Крылатка	10
Морской заяц (лахтак)	10
Ларга	10
Гренландский тюлень	10
Каспийский тюлень	10
Байкальская нерпа	10

Ставки сбора за объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 руб. в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека;
- предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных;
- регулирования видового состава объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов;
- предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания;
- воспроизводства данных объектов;

- изучения запасов и промышленной экспертизы;
- в научных целях.

Для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций по перечню¹, утвержденному Правительством Российской Федерации, а также для российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов), ставки сбора снижены до 15% от установленных.

К градо- и поселкообразующим российским рыбохозяйственным организациям относятся организации, численность работников которых составляет не менее 25 процентов численности населения соответствующего населенного пункта, которые эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица и у которых объем реализованной ими рыбной продукции или выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет более 70 процентов общего объема реализуемой ими продукции.

К рыбохозяйственным организациям относятся организации, осуществляющие добычу водных биологических ресурсов или их первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию при условии, что в общем доходе от реализации таких организаций доля дохода от реализации выловленных объектов водных биологических ресурсов или произведенной рыбной продукции составляет не менее 70 процентов.

§ 4. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ СБОРОВ

Сумма сбора за пользование объектами животного мира ($C_{\text{Ж}}$) определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира ($n_{\text{Ж}}$) и ставки сбора ($i_{\text{Ж}}$):

$$C_{\text{Ж}} = n_{\text{Ж}} \times i_{\text{Ж}}.$$

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов ($C_{\text{В}}$) есть произведение соответствующего количества объ-

¹ О перечне градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, которым предоставлено право применения пониженной ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов: Постановление Правительства РФ от 3 сентября 2004 г. № 452 (ред. от 11.01.2006) // Собрание законодательства РФ. — 2004. — № 37. — ст. 3732.

ектов водных биологических ресурсов (n_B) каждого вида и ставки сбора (i_B):

$$C_B = n_B \times i_B.$$

§ 5. ПОРЯДОК И СРОКИ УПЛАТЫ СБОРОВ. ПОРЯДОК ЗАЧИСЛЕНИЯ СБОРОВ

Плательщики сбора за пользование объектами животного мира уплачивают сумму сбора при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира.

Плательщики сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов сумму сбора перечисляют в виде разового и регулярных взносов. При этом разовый взнос, равный 10% от исчисленной суммы сбора, уплачивается при получении разрешения на добычу (вылов), а оставшаяся сумма сбора (разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса) вносится равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится по месту нахождения органа, выдавшего лицензию (разрешение).

Уплата сбора за пользование объектами водных биоресурсов производится:

- организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту своего учета;
- другими физическими лицами — по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу (вылов) водных биоресурсов. Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов Федерального казначейства.

Суммы сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов распределяются органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы Российской Федерации (табл. 28).

§ 6. ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ СВЕДЕНИЙ О ЛИЦЕНЗИЯХ (РАЗРЕШЕНИЯХ), ЗАЧЕТ ИЛИ ВОЗВРАТ СУММ СБОРА

Органы, выдающие лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира и на пользование объектами водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца

Таблица 28

**Нормативы отчислений сборов за пользование объектами животного мира
и за пользование объектами водных биологических ресурсов в бюджетную
систему Российской Федерации**

<i>Вид сбора</i>	<i>ФБ РФ</i>	<i>КБС РФ</i>	<i>Основание</i>
Сбор за пользование объектами животного мира		100	Ст. 50, 56 БК РФ
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты)	70	30	
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам)	100		

Примечания: ФБ РФ — федеральный бюджет Российской Федерации;
КБС РФ — консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации.

представляют в налоговые органы сведения о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведения о сроках уплаты сбора.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование такими объектами по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных разрешениях на добычу (вылов) водных биоресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярного взносов.

По истечении срока действия лицензии (разрешения) организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте статус плательщиков сборов за пользование объектами животного мира водных биологических ресурсов.

2. Что относится и что не относится к объектам обложения сборами за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?

3. Охарактеризуйте ставки сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?

ских ресурсов в зависимости от объектов обложения. Перечислите общие условия применения пониженных ставок.

4. Каков порядок исчисления сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов в зависимости от объектов обложения?

5. Изложите порядок уплаты сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

6. Охарактеризуйте направления зачисления сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов в бюджетную систему Российской Федерации.

7. Какова процедура представления сведений о лицензиях на пользование объектами животного мира и на пользование объектами водных биологических ресурсов?

Раздел IV

НАЛОГИ И ВЗНОСЫ НА СОЦИАЛЬНЫЕ НУЖДЫ

Глава 13. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Порядок исчисления единого социального налога регулируется главой 24 Налогового кодекса РФ. Налогоплательщиками признаются:

1) работодатели — лица, производящие выплаты физическим лицам. К ним относятся:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями (физические лица);

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не признаваемые работодателями.

При этом члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

Если налогоплательщик одновременно относится к двум категориям, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию (ст. 235 НК РФ).

§ 2. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Для организаций и индивидуальных предпринимателей объектом налогообложения являются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым, а также авторским договорам.

Для физических лиц объектом налогообложения признаются выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам, производимые ими в пользу физических лиц за выполненные работы либо оказанные услуги.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты в рамках гражданско-правовых договоров, предусматривающие переход права собственности на имущество или иных вещных прав, а также договоров по передаче его в пользование (договоры дарения, купли-продажи, аренды).

Для работодателей объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из полученного дохода исключаются фактически произведенные расходы.

Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, не признаются объектом налогообложения, если:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде (ст. 270 НК РФ);
- у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

§ 3. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговая база работодателей определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных ими (за налоговый период) в пользу физических лиц.

Налогоплательщики-работодатели рассчитывают налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом с начала года.

При ее определении учитываются любые выплаты и вознаграждения вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ).

Налоговую базу налогоплательщиков — физических лиц составляют суммы выплат и вознаграждений в пользу физических лиц за налоговый период.

Налоговая база работодателей признается как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками, за вычетом расходов как в денежной, так и в натуральной форме. При этом состав рас-

ходов, принимаемых к вычету, определяется аналогично расходам, учитываемым при исчислении налога на прибыль.

§ 4. ВЫПЛАТЫ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Не подлежат налогообложению (ст. 238 НК РФ):

- 1) государственные пособия;
- 2) государственные компенсационные выплаты в пределах установленных норм, связанные:
 - с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
 - бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
 - оплатой стоимости натурального довольствия или денежных средств взамен его;
 - оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций;
 - увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
 - возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
 - трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
 - выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов) (в пределах норм);
- 3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:
 - физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством;
 - членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена семьи;
 - работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка (не более 50 тыс. руб. на ребенка);
- 4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщика-

ми — финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах, установленных законодательством;

5) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства;

6) доходы, получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

7) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников;

8) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

9) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями;

10) стоимость форменной одежды и обмундирования;

11) стоимость льгот по проезду отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

12) суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам бюджетными организациями, не превышающие 3 тыс. руб. на одно лицо за налоговый период.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации) помимо этого не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

§ 5. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

От уплаты единого социального налога освобождаются:

1) организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы;

2) следующие категории налогоплательщиков-работодателей — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих

100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника (кроме плательщиков акцизов):

- общественные организации инвалидов;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и инвалиды составляют не менее 50% их численности;
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных и других аналогичных социальных целей, единственным собственником которых являются общественные организации инвалидов;

3) налогоплательщики-работодатели, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

Налогоплательщики-работодатели не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации.

От уплаты единого социального налога освобождаются (п. 2 ст. 245 НК РФ):

- Министерство обороны, федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят службу военнослужащие;
- Министерство внутренних дел;
- Государственная противопожарная служба;
- Верховный Суд Российской Федерации;
- федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области миграции, исполнения наказаний, таможенного дела, в составе которых проходят службу военнослужащие и другие ведомства.

§ 6. СТАВКИ НАЛОГА

Ставки единого социального налога дифференцированы в зависимости от группы налогоплательщиков.

Основные (базовые) размеры тарифов для большинства налогоплательщиков-работодателей (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица) представлены в табл. 29.

Для отдельных категорий работодателей, установлены пониженные размеры ставок. К ним относятся работодатели:

- сельскохозяйственные товаропроизводители;
- организации народных художественных промыслов;

Таблица 29

Базовые ставки ЕСН для работодателей—организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц

Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальные	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
280 001 – 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9%*	8 120 руб. + 1,0%*	3080 руб. + 0,6%*	5600 руб. + 0,5%*	72 800 руб. + 10,0%*
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0%**	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0%**

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

** С суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 30

Ставки ЕСН для работодателей – сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальные	
До 280 000 руб.	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%
280 001 – 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9%*	5320 руб. + 0,9%*	3080 руб. + 0,6%*	3360 руб. + 0,6%*	56 000 руб. + 10,0%*
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + 2,0%**	8200 руб.	5000 руб.	5280 руб.	88 000 руб. + 2,0%**

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

** С суммы, превышающей 600 000 руб.

- родовые, семейные общины коренных малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования.

Данные категории плательщиков применяют следующие ставки ЕСН (табл. 30).

Работодатели, являющиеся резидентами технико-внедренческой особой экономической зоны (ТВ ОЭЗ), производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории данной зоны, также применяют пониженные ставки ЕСН (табл. 31).

Таблица 31

Ставки ЕСН для работодателей – резидентов ТВ ОЭЗ

<i>Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года</i>	<i>Федеральный бюджет Российской Федерации</i>	<i>Итого</i>
До 280 000 руб.	14,0%	14,0%
280 001 – 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6%*	39 200 руб. + 5,6%*
Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0%**	57 120 руб. + 2,0%**

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

** С суммы, превышающей 600 000 руб.

Для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (ИТ), не являющихся резидентами ТВ ОЭЗ, хотя и применяются ставки ЕСН, аналогичные основным (базовым) размерам (см. табл. 29), однако предусмотрена пониженная граница налоговой базы для применения регрессивных ставок (75 001 руб. вместо 280 001 руб.).

Индивидуальные предприниматели применяют ставки, указанные в табл. 32, а адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, — в табл. 33.

Датой осуществления выплат и иных вознаграждений либо получения доходов признается:

- день начисления выплат в пользу работника;
- день выплаты вознаграждения физическому лицу;
- день получения соответствующего дохода от предпринимательской или профессиональной деятельности.

§ 7. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА

Налоговым периодом по ЕСН признается календарный год, а отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Таблица 32

Ставки ЕСН для неработодателей – индивидуальных предпринимателей

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		федеральный	территориальные	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
280 001 – 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7%*	2240 руб. + 0,5%*	5320 руб. + 0,4%*	28 000 руб. + 3,6%*
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + 2,0%**	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + 2,0%**

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

** С суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 33

Ставки ЕСН для адвокатов

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		федеральный	территориальные	
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
280 001 – 600 000 руб.	14 840 руб. + 2,7%*	2240 руб. + 0,5%*	5320 руб. + 0,4%*	22 400 руб. + 3,6%*
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + 2,0%**	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + 2,0%**

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

** С суммы, превышающей 600 000 руб.

Порядок исчисления и уплаты ЕСН у работодателей. Сумма единого социального налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками в федеральный бюджет и каждый внебюджетный фонд отдельно и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Доля ЕСН, уплачиваемая в Фонд социального страхования Российской Федерации, уменьшается на сумму произведенных работодателем самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования.

Доля ЕСН (сумма авансового платежа), перечисляемая в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Они являются налоговым вычетом по ЕСН.

В течение отчетного периода налогоплательщики по итогам каждого календарного месяца исчисляют и уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода разница между фактической суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом, и суммой уплаченных авансовых платежей вносится не позднее 20-го числа следующего месяца. В эти же сроки представляется расчет по налогу.

Ежеквартально не позднее 15-го числа следующего месяца налогоплательщики обязаны представлять отчеты в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации о суммах начисленного налога в ФСС РФ, использованных на выплату пособий по государственному социальному страхованию, направленных на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей.

Уплата налога осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет и каждый внебюджетный фонд.

По итогам налогового периода (года) плательщики представляют налоговую декларацию не позднее 30 марта следующего года. Ее копия не позднее 1 июля представляется в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Порядок исчисления и уплаты ЕСН у неработодателей. Расчет авансовых платежей по ЕСН у индивидуальных предпринимателей производится налоговым органом исходя из их налоговой базы за предыдущий налоговый период и налоговых ставок, указанных в табл. 32.

Авансовые платежи уплачиваются плательщиками на основании налоговых уведомлений:

- за 1-е полугодие — не позднее 15 июля в размере $\frac{1}{2}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за III кв. — не позднее 15 октября в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за IV кв. — не позднее 15 января в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

По итогам налогового периода налогоплательщики рассчитывают сумму ЕСН самостоятельно. При этом разница между суммой уплаченных авансовых платежей и начисленной суммой налога доплачивается (или возмещается) не позднее 15 июля следующего года.

Налоговая декларация по итогам налогового периода (года) представляется не позднее 30 апреля следующего года.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте категории налогоплательщиков единого социального налога.
2. Укажите, что относится и что не относится к объектам обложения единым социальным налогом.
3. Охарактеризуйте особенности определения налоговой базы по единому социальному налогу в зависимости от категории налогоплательщиков.
4. Перечислите выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом.
5. Кому предоставлены льготы по единому социальному налогу?
6. Охарактеризуйте общий порядок применения ставок единого социального налога: вид ставок, условия применения, критерии для дифференциации.
7. Изложите порядок применения ставок единого социального налога на примере одной из групп налогоплательщиков.
8. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты единого социального налога работодателями.
9. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты единого социального налога работодателями.

Глава 14. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ПЕНСИОННОЕ СТРАХОВАНИЕ

Организационные, правовые и финансовые основы обязательного пенсионного страхования в Российской Федерации установлены Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (с изм. и доп.).

§ 1. СТРАХОВАТЕЛИ — ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Страхователями по обязательному пенсионному страхованию (далее — плательщики страховых взносов) являются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе:
 - организации;
 - индивидуальные предприниматели;
 - физические лица;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Кроме того, к страхователям приравниваются физические лица, добровольно осуществляющие уплату страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда за себя (граждане Российской Федерации, работающие за рубежом) и за других лиц, а также физические лица, уплачивающие страховые взносы в части, превышающей сумму установленного фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии.

§ 2. ОБЪЕКТ И БАЗА ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Объектом обложения страховыми взносами и базой для их начисления является объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Налогового кодекса «Единый социальный налог»¹.

Не относятся к объектам обложения выплаты по гражданско-правовым договорам, предполагающим переход права собственности (договоры дарения, купли-продажи, аренды), а также выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (ст. 270 НК РФ).

¹ См. § 1—5 главы 14 «Единый социальный налог».

§ 3. ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНOSОВ

Тарифы страховых взносов отдельно установлены на финансирование страховой части трудовой пенсии и накопительной части трудовой пенсии.

Для применения тарифов страховых взносов физические лица, в пользу которых производятся выплаты, подразделяются на две возрастные группы:

- лица 1966 года рождения и старше;
- лица 1967 года рождения и моложе.

Кроме того, аналогично порядку применения налоговых ставок по ЕСН для отдельных категорий плательщиков страховых взносов установлены более низкие тарифы.

Основные (базовые) размеры тарифов страховых взносов для большинства плательщиков, относящихся к работодателям (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица), представлены в табл. 34.

Для отдельных категорий плательщиков-работодателей установлены более низкие тарифы. Они распространяются:

- на сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- крестьянские (фермерские) хозяйства;
- родовые, семейные общины коренных малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования.

Таблица 34

Базовые размеры тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для работодателей

База для начисления взносов на каждого работника нараста- ющим итогом с начала года	Тарифы страховых взносов				
	для лиц 1966 года рождения и старше	для лиц 1967 года рождения и моложе			
		до 2008 года		с 2008 года	
		на финансирование частей трудовой пенсии			
	страховой	страховой	накопитель- ной	страховой	накопитель- ной
До 280 000 руб.	14%	10,0%	4,0%	6,0%	8,0%
280 001– 600 000 руб.	39 200 руб.+ + 5,5%*	28 000 руб.+ + 3,9%*	11 200 руб.+ + 1,6%*	22 400 руб.+ + 3,1%*	6 800 руб.+ + 2,4%
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	40 480 руб.	16 320 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

Такие категории плательщиков применяют тарифы страховых взносов, указанные в табл. 35.

Таблица 35

Пониженные размеры тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для работодателей

База для начисления взносов на каждого работника нараста- ющим итогом с начала года	Тарифы страховых взносов				
	для лиц 1966 года рождения и старше	для лиц 1967 года рождения и моложе			
		до 2008 года		с 2008 года	
		на финансирование частей трудовой пенсии			
	страховой	страховой	накопитель- ной	страховой	накопитель- ной
До 280 000 руб.	10,3%	6,3%	4,0%	4,3%	6,0%
280 001– 600 000 руб.	28 840 руб.+ + 5,5%*	17 640 руб.+ + 3,9%*	11 200 руб.+ + 1,6%*	12 040 руб.+ + 3,1%*	16 800 руб.+ + 2,4%
Свыше 600 000 руб.	46 440 руб.	30 120 руб.	16 320 руб.	21 960 руб.	24 480 руб.

* С суммы, превышающей 280 000 руб.

После определения сумм страховых взносов для двух возрастных групп страховые взносы на страховую часть трудовой пенсии и на накопительную часть суммируются. В результате получаются две суммы страховых взносов в целом по организации:

- на страховую часть трудовой пенсии;
- на накопительную часть трудовой пенсии.

§ 4. РАСЧЕТНЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ

Расчетным периодом является календарный год, он состоит из отчетных периодов: первый квартал, полугодие, девять месяцев.

§ 5. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Налогоплательщики уплачивают суммы страховых взносов и единого социального налога в разные сроки.

Порядок исчисления страховых взносов работодателями. Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается страхователями отдельно в отношении каждой части страхового взноса и определяется как соответствующая процентная доля базы:

$$B_C = B \times \frac{i}{100},$$

где B_C — страховые взносы, руб.;
 B — база для начисления страховых взносов, руб.;
 i — размер тарифа, %.

Страхователи ежемесячно производят исчисление и уплату сумм авансовых платежей в сроки, установленные для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц.

Разница между суммами уплаченных авансовых платежей и суммой страховых взносов, подлежащих уплате, перечисляется не позднее 15 дней после подачи декларации. Декларация представляется в налоговый орган не позднее 30 марта года, следующего за расчетным периодом.

Страхователи обязаны вести учет сумм уплаченных страховых взносов по каждому физическому лицу.

Перечисление страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации осуществляется отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов.

Порядок исчисления страховых взносов страхователями, не являющимися работодателями. Индивидуальные предприниматели, адвокаты, лица, добровольно уплачивающие страховые взносы, уплачивают страховые взносы в бюджет Пенсионного фонда РФ в виде фиксированного платежа. Максимальный размер платежа ограничен суммой в 3600 руб. в месяц на каждое застрахованное лицо.

Минимальный размер фиксированного платежа на финансирование трудовой пенсии составляет 150 руб. в месяц, из них 100 руб. направляется на финансирование страховой части, а 50 руб. — на накопительной части. Страховые взносы в виде фиксированного платежа в минимальном размере уплачиваются не позднее 31 декабря текущего года в соответствии с правилами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 26 сентября 2005 г. № 582.

Сумма единого социального налога, исчисленная к уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, которая признается *налоговым вычетом*.

$$ECH_{\text{фв}} = ECH_{\text{фн}} - B_C,$$

где $ECH_{\text{фв}}$ — ЕСН к уплате в федеральный бюджет, руб.;
 $ECH_{\text{фн}}$ — ЕСН, начисленный в федеральный бюджет, руб.;
 B_C — страховые взносы, руб.

При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога, уплачиваемую в федеральный бюджет:

$$B_C \leq ECH_{\text{фн}}.$$

В организациях, которые полностью освобождены от уплаты единого социального налога, начисляются и уплачиваются только страховые взносы.

Для индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, частных детективов и адвокатов сумма страховых взносов, уплаченная в виде фиксированного платежа, засчитывается как налоговый вычет в размере, не превышающем $1/2$ суммы единого социального налога.

§ 6. ОТЧЕТНОСТЬ ПО СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ

Данные о начисленных и уплаченных суммах авансовых платежей страхователь отражает в расчете, представляемом в налоговый орган не позднее 20-го числа следующего месяца.

По окончании расчетного периода, не позднее 30 марта следующего года, они представляют в налоговый орган декларацию по страховым взносам.

Кроме того, страхователи представляют в территориальные органы Пенсионного фонда Российской Федерации сведения, необходимые для ведения индивидуального персонифицированного учета, а также для назначения и выплаты обязательного страхового обеспечения.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Укажите и охарактеризуйте категории страхователей, уплачивающих страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.
2. Охарактеризуйте объект обложения и базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.
3. Охарактеризуйте структуру трудовой пенсии.
4. Каков порядок формирования тарифов страховых взносов, укажите соответствующие критерии, влияющие на их размер.
5. Охарактеризуйте порядок исчисления и уплаты единого социального налога работодателями и лицами, не являющимися работодателями.

Глава 15. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является одним из видов социального страхования. Правовые, экономические и организационные основы такого вида страхования установлены Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.

Объектом такого вида обязательного социального страхования являются имущественные интересы физических лиц, связанные с утратой ими здоровья, профессиональной трудоспособности либо их смертью в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания.

Страховой взнос представляет собой обязательный платеж, рассчитанный исходя из страхового тарифа, скидки (надбавки) к страховому тарифу, который страхователь обязан внести страховщику — Фонду социального страхования.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование исчисляются страхователем по тарифам исходя из класса профессионального риска отрасли экономики, к которой относится страхователь.

§ 2. СТРАХОВАТЕЛИ (ПЛАТЕЛЬЩИКИ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ)

Страхователями являются:

- юридические лица любой организационно-правовой формы;
- физические лица, нанимающие на работу лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию.

Обязательному социальному страхованию от несчастных случаев подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, гражданско-правового договора, если в соответствии с заключенными договорами страхователь обязан

уплачивать страховые взносы; осужденные к лишению свободы и привлекаемые к труду страхователем.

§ 3. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ СТРАХОВЫХ ВЗНOSОВ

Страховые взносы рассчитываются на начисленную по всем основаниям оплату труда застрахованных работников. Они дифференцируются по группам отраслей экономики в зависимости от класса профессионального риска. Суммы страховых взносов включаются в расходы, связанные с производством продукции.

Размер страхового взноса определяется по страховому тарифу исходя из класса профессионального риска отрасли экономики, к которой относится конкретный страхователь.

$$B_3 = \Phi OT \times \frac{i}{100},$$

где B_3 — страховые взносы, руб.;
 ΦOT — начисленный фонд оплаты труда, руб.;
 i — размер тарифа, %.

Страховые тарифы, дифференцированные по классам профессионального риска, устанавливаются федеральными законами на соответствующий календарный год. Так, на 2006 год они установлены в следующих размерах (табл. 36).

Таблица 36

Размеры страховых тарифов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний

Класс риска	Тариф, %	Класс риска	Тариф, %	Класс риска	Тариф, %
I	0,2	XII	1,3	XXIII	3,7
II	0,3	XIII	1,4	XXIV	4,1
III	0,4	XIV	1,5	XXV	4,5
IV	0,5	XV	1,7	XXVI	5,0
V	0,6	XVI	1,9	XXVII	5,5
VI	0,7	XVII	2,1	XXVIII	6,1
VII	0,8	XVIII	2,3	XXIX	6,7
VIII	0,9	XIX	2,5	XXX	7,4
IX	1,0	XX	2,8	XXXI	8,1
X	1,1	XXI	3,1	XXXII	8,5
XI	1,2	XXII	3,4		

Страховые взносы не начисляются на выплаты, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, за исключением сумм вознаграждений, выплачиваемых гражданам на основании гражданско-правовых договоров.

Страховые взносы и другие платежи (пени, штрафы) перечисляются страхователями на единый централизованный банковский счет страховщика (ФСС РФ). При этом суммы страховых взносов страхователями, нанимающими работников по трудовому договору (контракту), перечисляются ежемесячно в срок, установленный для получения в банках средств на выплату заработной платы за истекший месяц. Страхователи ежеквартально отчитываются по средствам на осуществление обязательного социального страхования.

При задержке уплаты страхового взноса страхователь уплачивает страховщику пеню в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка России, действовавшей на момент образования недоимки, за каждый день просрочки после окончания периода, за который должен быть уплачен страховой взнос. Пеня начисляется со дня, следующего за установленным днем уплаты страховых взносов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что является объектом обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?
2. Укажите страхователей по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
3. Что является объектом обложения страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?
4. Охарактеризуйте страховые тарифы страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
5. Перечислите отдельные льготы по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Раздел V

НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО

Глава 16. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Порядок исчисления налога на имущество физических лиц регулируется Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 (в ред. от 22 августа 2004 г.).

Налог на имущество физических лиц является местным налогом и зачисляется в бюджет по местонахождению (регистрации) объекта налогообложения. При его установлении представительные органы муниципальных образований имеют право представлять налоговые льготы отдельным категориям налогоплательщиков и основания для их использования. Примерная структура нормативного правового акта о налоге на имущество физических лиц представлена в приложении в конце данной главы.

При этом представительные органы муниципальных образований могут дифференцировать ставки в установленных Законом РФ № 2003-1 пределах в зависимости от инвентаризационной стоимости имущества, типа его использования и по иным критериям. Например, ставки могут устанавливаться в зависимости от того, жилое помещение или нежилое, используется оно для хозяйственных нужд или коммерческих, его стены кирпичные, блочные или деревянные.

Плательщиками налога на имущество физических лиц являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории России в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения.

§ 2. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ БАЗА

Объектами налогообложения признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

Налоговой базой является суммарная инвентаризационная стоимость имущества, т.е. сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, принадлежащих одному фи-

зическому лицу и расположенных на территории одного представительного органа местного самоуправления.

§ 3. СТАВКИ НАЛОГА

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Ставки налога устанавливаются в следующих пределах (табл. 37).

Таблица 37

Ставки налога на имущество физических лиц

<i>Стоимость имущества, тыс. руб.</i>	<i>Ставка налога, %</i>
До 300	До 0,1
300—500	0,1—0,3
Свыше 500	0,3—2,0

§ 4. ЛЬГОТЫ ПО НАЛОГУ

От уплаты налога на строения, помещения и сооружения освобождены следующие категории граждан:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны;
- лица, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- граждане, получившие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк»;
- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска;
- пенсионеры;
- граждане с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях жилых строений жилой площадью до 50 м² и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 м²;
- другие категории граждан.

§ 5. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА

Исчисление налога на имущество физических лиц производится налоговыми органами.

Налог на строения, помещения и сооружения рассчитывается на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

Если строения, помещения и сооружения находятся в общей долевой собственности нескольких лиц (совладельцев), налоговые платежи предъявляются каждому собственнику в зависимости от его доли в праве собственности на такое имущество. Если имущество является общей совместной собственностью (т.е. право каждого собственника распространяется на имущество в целом и у собственников нет определенной доли в этом праве), налоговые платежи должны исчисляться по соглашению между собственниками или уплачиваться каждым из них в равных долях.

Если собственниками имущества являются несовершеннолетние дети, то в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и Гражданским кодексом Российской Федерации налог уплачивается их законными представителями — родителями или опекунами и попечителями.

Обязанность по уплате налога возникает у собственника имущества при получении налогового уведомления. Эти обязанности у конкретного физического лица прекращаются при уплате им налога либо в связи с его смертью.

Граждане, купившие дома в рассрочку по договору у юридического лица, приобретают право собственности на эти дома после погашения соответствующих обязательств и с этого же времени становятся плательщиками налога на имущество.

Физические лица, имеющие на территории Российской Федерации в собственности строения, помещения, сооружения, обязаны уплатить налог равными долями в два срока — не позднее 15 сен-

тября и 15 ноября (п. 22 Инструкции МНС России от 2 ноября 1999 г. № 54). По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты (не позднее 15 сентября).

В случае когда граждане не были своевременно привлечены к уплате налогов, предъявить налоговые платежи налоговые органы могут не более чем за три предшествующих года. За такой же период допускается и пересмотр налогообложения. В случае исчисления дополнительной суммы налога на имущество он уплачивается в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, взыскиваются равными долями в остающиеся до конца года сроки, но с тем условием, чтобы на уплату соответствующей суммы у налогоплательщика было не менее 30 дней;
- суммы, начисленные на текущий год по истечении всех сроков уплаты или за предшествующие годы, равными долями в два срока;
- через месяц после начисления сумм (после вручения налогового уведомления);
- через месяц после первого срока уплаты.

Такие же сроки устанавливаются и при перерасчете платежей за текущий год в связи с возникновением права на льготы, неправильным определением стоимости строений, помещений или сооружений или неправильным применением ставок и по другим причинам.

Налоговые органы обязаны исчислить налог на строения, помещения и сооружения и не позднее 1 августа вручить гражданам налоговые уведомления на уплату налога. Оно направляется с целью сообщить о приближающемся сроке уплаты и сумме налога, исчисленного налоговым органом. После его получения у налогоплательщика возникает обязанность по его уплате.

Суммы налога на имущество физических лиц зачисляются органами Федерального казначейства в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (ст. 56 БК РФ).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику налога на имущество физических лиц: уровень администрирования, налогоплательщики, особенности введения в действие.

2. Охарактеризуйте объект налогообложения и налоговую базу по налогу на имущество физических лиц.

3. Каковы ставки налога на имущество физических лиц?
4. Перечислите отдельные льготы по налогу на имущество физических лиц.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Примерная структура нормативного правового акта о налоге на имущество физических лиц

.....
(наименование представительного органа муниципального образования)

.....
(вид нормативного правового акта)

от..... №.....

О налоге на имущество физических лиц

Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налоге на имущество физических лиц» и настоящим (вид нормативного правового акта) на территории (наименование муниципального образования) устанавливается налог на имущество физических лиц.

1. Настоящим (вид нормативного правового акта) в соответствии с Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налоге на имущество физических лиц» определяются налоговые ставки налога на имущество физических лиц (далее — налог), а также устанавливаются налоговые льготы.

2. Налоговые ставки устанавливаются в следующих размерах:

- 1) ;
- 2) ;
- 3)

3. От уплаты налога освобождаются следующие категории граждан:

- 1) ;
- 2) ;
- 3)

4. Налог вводится в действие на территории (наименование муниципального образования) с 1 января 200.... года.

5. Настоящий (вид нормативного правового акта) подлежит официальному опубликованию в средствах массовой информации.

6. Настоящий (вид нормативного правового акта) вступает в силу с , но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Должностное лицо представительного
органа муниципального образования

Глава 17. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций устанавливается главой 30 Налогового кодекса РФ и законами субъектов Российской Федерации, является региональным налогом. Законодательные органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности, предусматривают налоговые льготы.

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налогоплательщиками являются российские и иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на ее территории. Плательщиками налога на имущество не признаются:

- организации, применяющие упрощенную систему налогообложения (п. 2 ст. 346.11 НК РФ), систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (п. 4 ст. 346.26 НК РФ), перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога (п. 3 ст. 346.1 НК РФ);
- организации, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи, в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением Олимпийских и Параолимпийских зимних игр и развитием г. Сочи как горноклиматического курорта.

§ 2. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ БАЗА

Объектом налогообложения являются основные средства. К ним относятся объекты основных средств, учтенные на счетах 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», например переданные по договору лизинга или проката.

Не признаются объектами налогообложения:

- 1) земельные участки и другие объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- 2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнитель-

ной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

Налоговой базой является среднегодовая стоимость основных средств. При ее определении основные средства учитываются по остаточной стоимости, сформированной в соответствии с порядком ведения бухучета, утвержденным в учетной политике организации.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце отчетного периода.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения определяется следующим образом:

$$\bar{C}_N = \frac{\sum_{n=1}^N C_n}{N+1},$$

где C_N — средняя стоимость основных средств в отчетном периоде;

C_n — остаточная стоимость основных средств;

n — месяц отчетного периода (1, 2, 3, ..., 12);

N — количество месяцев в отчетном периоде (3, 6, 9, 12),

т.е. нужно сложить остаточную стоимость имущества на 1-е число каждого месяца квартала (полугодия, 9 месяцев, года) и на 1-е число следующего месяца после квартала (полугодия, 9 месяцев, года), затем разделить полученную сумму на количество месяцев в квартале (полугодии, 9 месяцах, году), увеличенное на единицу, т.е. на 4, 7, 10 или 13 месяцев соответственно.

Пример 1.

Остаточная стоимость основных средств, числящихся на балансе ЗАО «Витязь» и признаваемых объектом налогообложения, составила:

- на 1 января — 357 000 руб.;
- на 1 февраля — 352 000 руб.;
- на 1 марта — 364 000 руб.;
- на 1 апреля — 382 400 руб.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за I квартал определяется следующим образом:

$$\frac{357\,000 + 352\,000 + 364\,000 + 382\,400}{4} = 363\,850 \text{ руб.}$$

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в России через постоянные представительства, признается их инвентаризационная стоимость по данным органов технической инвентаризации.

§ 3. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ. НАЛОГОВАЯ СТАВКА. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. В подавляющем большинстве субъектов Российской Федерации ставки по налогу установлены на максимальном уровне — 2,2%. Однако в отдельных субъектах Российской Федерации предусмотрены либо дифференцированные ставки, в зависимости от категории налогоплательщиков, либо пониженные ставки налога (табл. 38).

Таблица 38

Ставки налога на имущество организаций в субъектах Российской Федерации

<i>Субъект Российской Федерации</i>	<i>Ставки, %</i>
Карачаево-Черкесская Республика	2,2 и 1,1
Республика Карелия	0,1—2,2
Республика Марий-Эл	1,1 и 2,2
Республика Татарстан	0,1 и 2,2
Красноярский край	0,1—2,2
Ставропольский край	2,0 и 2,2
Хабаровский край	1,1 и 2,2
Амурская область	1,1 и 2,2
Астраханская область	0,2—2,2
Ивановская область	2,0

<i>Субъект Российской Федерации</i>	<i>Ставки, %</i>
Курганская область	0,2—2,2
Пермская область	0,6—2,2
Рязанская область	0,6—2,2
Сахалинская область	2,0 и 2,2
Свердловская область	0,9—2,2
Коми-Пермяцкий АО	2,0

Освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы;
- религиозные организации;
- общероссийские общественные организации инвалидов;
- организации, производящие отдельные виды фармацевтической продукции;
- организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;
- организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;
- организации — в отношении памятников истории и культуры федерального значения;
- организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);
- организации — в отношении космических объектов;
- имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;
- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;
- имущество государственных научных центров;
- имущество организации — резидента особой экономической зоны (в течение 5 лет с момента постановки на учет) и др.

§ 4. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА И АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ. ОТЧЕТНОСТЬ ПО НАЛОГУ

Сумма налога рассчитывается по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, а сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период:

$$A_N = \bar{C}_N \times \frac{i}{100} \times \frac{1}{4},$$

где A_N — авансовый платеж по налогу на имущество в отчетном периоде, руб.;

i — ставка налога на имущество, %.

Пример 1 (продолжение).

Сумма авансового платежа по налогу на имущество ЗАО «Витязь» за I квартал составит:

$$363\,850 \times \frac{2,2}{100} \times \frac{1}{4} = 2001 \text{ руб.}$$

Налог и авансовые платежи по нему подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, по истечении налогового периода — оставшуюся сумму налога.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по ее местонахождению.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог по местонахождению каждого из обособленных подразделений в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по место-

нахождению головной организации и обособленных подразделений и отдельного объекта недвижимого имущества налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговую декларацию.

Налоговые расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 дней после отчетного периода, а по итогам налогового периода — не позднее 30 марта следующего года.

Суммы налога на имущество организаций зачисляются органами Федерального казначейства полностью в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (ст. 56 БК РФ).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику налога на имущество организаций.
2. Кто является и кто не является плательщиком налога на имущество организаций?
3. Что относится и что не относится к объектам налогообложения налогом на имущество организаций?
4. Поясните на конкретном примере порядок определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.
5. В чем особенность установления ставки налога на имущество организаций?
6. Кратко охарактеризуйте порядок применения налоговых льгот по налогу на имущество организаций.
7. Поясните на конкретном примере порядок расчета суммы налога на имущество организаций и авансовых платежей.

Глава 18. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Транспортный налог устанавливается главой 28 Налогового кодекса РФ и законами субъектов Российской Федерации.

Транспортный налог является региональным налогом. Законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных главой 28 НК РФ, порядок и сроки его уплаты, они также могут предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых зарегистрированы транспортные средства.

Не признаются налогоплательщиками лица, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых в связи с организацией и проведением Олимпийских и Параолимпийских зимних игр и развитием г. Сочи как горноклиматического курорта.

§ 2. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВАЯ БАЗА

Объектом налогообложения являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, водные и воздушные транспортные средства.

Не являются объектом налогообложения:

- 1) весельные лодки, моторные лодки мощностью не более 5 л.с.;
- 2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые до 100 л.с., полученные через органы социальной защиты;
- 3) промысловые морские и речные суда;
- 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда организаций, осуществляющих пассажирские и грузовые перевозки;
- 5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных това-

ропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налоговая база определяется в зависимости от типа транспортных средств:

- в отношении транспортных средств с двигателями — это мощность двигателя в лошадиных силах;
- в отношении воздушных транспортных средств с реактивным двигателем — паспортная статическая тяга реактивного двигателя на взлетном режиме в килограммах силы;
- в отношении водных несамоходных транспортных средств — валовая вместимость в регистровых тоннах;
- в отношении водных и воздушных транспортных средств — единица транспортного средства.

§ 3. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

Налоговые ставки устанавливаются в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, одну регистровую тонну или единицу транспортного средства (табл. 39).

Региональным налоговым законодательством указанные налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены, но не более чем в 5 раз.

Таблица 39

Базовые ставки транспортного налога

Группа	Наименование объекта налогообложения	Ставка, руб.
1	Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
1.1	до 100 л.с. включительно	5
1.2	свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно	7
1.3	свыше 150 л.с. до 200 л.с. включительно	10

Группа	Наименование объекта налогообложения	Ставка, руб.
1.4	свыше 200 л.с. до 250 л.с. включительно	15
1.5	свыше 250 л.с.	30
2	Мотоциклы и мотороллеры (с л.с.):	
2.1	до 20 л.с. включительно	2
2.2	свыше 20 л.с. до 35 л.с. включительно	4
2.3	свыше 35 л.с.	10
3	Автобусы (с л.с.):	
3.1	до 200 л.с. включительно	10
3.2	свыше 200 л.с.	20
4	Грузовые автомобили (с л.с.):	
4.1	до 100 л.с. включительно	5
4.2	свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно	8
4.3	свыше 150 л.с. до 200 л.с. включительно	10
4.4	свыше 200 л.с. до 250 л.с. включительно	13
4.5	свыше 250 л.с.	17
5	Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневмо- и гусеничном ходу (с л.с.)	5
6	Снегоходы, мотосани (с л.с.):	
6.1	до 50 л.с. включительно	5
6.2	свыше 50 л.с.	10
7	Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства (с л.с.):	
7.1	до 100 л.с. включительно	10
7.2	свыше 100 л.с.	20
8	Яхты и другие парусно-моторные суда (с л.с.):	
8.1	до 100 л.с. включительно	20
8.2	свыше 100 л.с.	40
9	Гидроциклы (с л.с.):	
9.1	до 100 л.с. включительно	25
9.2	свыше 100 л.с.	50
10	Несамоходные суда, для которых определяется валовая вместимость	20
11	Воздушные суда, имеющие двигатели (с л.с.)	25
12	Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого кг силы тяги)	20
13	Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

§ 4. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА. ОТЧЕТНОСТЬ ПО НАЛОГУ

Налогоплательщики-организации рассчитывают транспортный налог и суммы авансовых платежей самостоятельно. Для физических лиц — владельцев транспортных средств налог исчисляется налоговыми органами на основании сведений от регистрирующих органов.

Сумма транспортного налога ($ТН$) рассчитывается как произведение налоговой базы ($Б_H$) и налоговой ставки (i):

$$ТН = Б_H \times i.$$

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, в течение 10 дней обязаны сообщать в налоговые органы о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации. Ежегодно до 1 февраля они подают в налоговые органы сведения о всех изменениях за истекший год.

Организации и физические лица уплачивают налог после налогового периода по местонахождению транспортных средств. Местонахождением транспортных средств признается:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств — местонахождение (жительство) собственника имущества;
- для остальных транспортных средств — место (порт) приписки или место государственной регистрации.

Суммы транспортного налога перечисляются в полном объеме налогоплательщиком на расчетный счет управления Федерального казначейства.

Налоговым периодом по транспортному налогу является календарный год, отчетными периодами (для организаций) — первый квартал, второй квартал, третий квартал. Организации представляют в налоговый орган по местонахождению транспортных средств налоговую декларацию не позднее 1 февраля. Физические лица уплачивают налог на основании налогового уведомления об уплате налога, высылаемого налоговым органом.

Суммы транспортного налога зачисляются органами Федерального казначейства в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (ст. 56 БК РФ).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Укажите, кто относится к налогоплательщикам транспортного налога.
2. Что относится и что не относится к объектам налогообложения транспортным налогом?
3. Укажите порядок определения налоговой базы по транспортному налогу в зависимости от видов транспортных средств.
4. Охарактеризуйте общий порядок применения налоговых ставок транспортного налога.
5. Охарактеризуйте порядок расчета транспортного налога и особенности его уплаты.

Глава 19. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ, ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налог на игорный бизнес устанавливается главой 29 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, является региональным налогом. Налогоплательщиками признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налогообложения являются:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- касса тотализатора;
- касса букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения должен быть зарегистрирован в налоговом органе по месту его установки. Нарушение налогоплательщиком требований регистрации влечет взыскание с него штрафа в трехкратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения, а нарушение требований регистрации более одного раза — взыскание штрафа в шестикратном размере.

По каждому из объектов налогообложения налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

§ 2. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в следующих пределах:

- за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;
- за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

Законом города Москвы от 22 октября 2003 г. № 62 «О ставках налога на игорный бизнес» (в ред. от 26 октября 2005 г.) установлены следующие налоговые ставки:

- за один игровой стол — 125 000 руб. в месяц;
- за один игровой автомат — 7500 руб. в месяц;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 125 000 руб. в месяц.

В случае если законами субъектов Российской Федерации налоговые ставки не установлены, то они принимаются на уровне нижнего предела.

§ 3. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Сумма налога ($H_{ИБ}$) исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы (B) и ставки налога (i) по каждому объекту налогообложения:

$$H_{ИБ} = B \times i.$$

При установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества объектов налогообложения, включая вновь установленный, и ставки налога.

При установке его после 15-го числа сумма налога по такому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества объектов налогообложения и $1/2$ ставки налога.

При выбытии объектов налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по такому объекту за этот налоговый период исчисляется как произведение количества таких объектов налогообложения и $1/2$ установленной для них ставки налога. Если объект выбыл после 15-го числа, сумма налога считается как произведение общего количества объектов налогообложения и налоговой ставки.

Изменение количества объектов налогообложения в течение месяца влияет на порядок расчета налога (табл. 40).

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа следующего месяца. В этот же срок уплачивается налог.

Суммы налога на игровой бизнес полностью зачисляются органами Федерального казначейства в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (100%) (ст. 56 БК РФ).

Таблица 40

**Расчет налога на игорный бизнес при изменении количества объектов
налогообложения**

<i>Операция</i>	<i>Момент выбытия (установки) объекта налогообложения</i>	
	<i>до 15-го числа месяца включительно</i>	<i>после 15-го числа месяца</i>
Установка нового объекта налогообложения	Применяется обычная ставка налога	Применяется $\frac{1}{2}$ ставки налога
Выбытие старого объекта налогообложения	Применяется $\frac{1}{2}$ ставки налога	Применяется обычная ставка налога

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Укажите, что относится к объектам налогообложения налогом на игорный бизнес и в чем особенности их учета.
2. Охарактеризуйте общий порядок применения налоговых ставок по налогу на игорный бизнес.
3. Охарактеризуйте особенности исчисления налога на игорный бизнес.
4. Укажите особенности отчетности по налогу на игорный бизнес.

Глава 20. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Земельный налог является местным налогом, в нормативных правовых актах представительных органов муниципальных образований о земельном налоге должны быть определены такие элементы налогообложения, как налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога. Он устанавливается главой 31 Налогового кодекса и законами субъектов Российской Федерации.

При введении земельного налога представительные органы муниципальных образований также вправе устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая назначение размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Примерная структура нормативного правового акта о земельном налоге приведена в приложении к данной главе.

Плательщиками земельного налога являются организации и физические лица, владеющие земельными участками на правах собственности, бессрочного пользования или пожизненного владения, а использующие земельные участки на праве безвозмездного срочного пользования или по договору аренды не относятся к плательщикам.

В Налоговом кодексе Российской Федерации определены категории налогоплательщиков (физических лиц), которые при исчислении земельного налога в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении (п. 5 ст. 395 НК РФ) на территории одного муниципального образования, уменьшают налоговую базу на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право налогоплательщика на такую льготу, представляемых им в налоговый орган по местонахождению земельного участка. Порядок и сроки представления налогоплательщиками подтверждающих льготу документов устанавливаются нормативными правовыми

актами представительных органов муниципальных образований. Кроме того, представительные органы муниципальных образований наделены полномочиями устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категории земель и разрешенного их использования. Разрешенное использование земельного участка определяется в соответствии с зонированием территорий. Они также правомочны устанавливать или не устанавливать отчетный период по налогу.

Для физических лиц, уплачивающих земельный налог на основании налогового уведомления, могут быть предусмотрены не более двух авансовых платежей по налогу.

Срок уплаты земельного налога для организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее предельного срока представления налоговой декларации по налогу — 1 февраля следующего года.

§ 2. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ БАЗА

Объектом налогообложения являются земельные участки.

В соответствии со ст. 389 НК РФ не подлежат налогообложению земельные участки:

- 1) изъятые из оборота;
- 2) ограниченные в обороте из-за наличия особо ценных объектов культурного наследия народов России, всемирного наследия, историко-культурных заповедников, объектов археологического наследия;
- 3) ограниченные в обороте в связи с использованием для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- 4) ограниченные в обороте в пределах лесного фонда и находящихся в государственной собственности водных объектов.

Налоговой базой признается кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Кадастровая стоимость определяется в соответствии с земельным законодательством.

В отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется отдельно.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно по данным государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Для физических лиц налоговая база определяется налоговыми органами. Ее размер уменьшается на 10 000 руб. для следующих категорий налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности;
- инвалидов с детства;
- ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- физических лиц, подвергшихся воздействию радиации.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого собственника участка пропорционально его доле в общей долевой собственности. По участкам с общей совместной собственностью — в равных долях для каждого собственника.

Если при приобретении недвижимости к покупателю переходит право собственности на часть земельного участка, то налоговая база считается пропорционально его доле в праве собственности на участок. Если приобретателями недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, занятой недвижимостью, определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на такую недвижимость.

§ 3. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

Налоговые ставки устанавливаются в процентах от кадастровой стоимости участка.

Их размер не может превышать:

а) 0,3% — для земельных участков:

- сельскохозяйственного назначения;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры;
- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

б) 1,5% — для прочих земельных участков.

Решение об установлении конкретных размеров ставок земельного налога представительные органы муниципальных образований принимают самостоятельно. При этом ставки могут дифференцироваться в зависимости от категорий земель или использования земельного участка.

§ 4. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

От уплаты земельного налога освобождаются:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы;
- организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации;
- общероссийские общественные организации инвалидов;
- организации, занимающиеся народными художественными промыслами;
- коренные малочисленные народы Севера, Сибири и Дальнего Востока по земельным участкам, используемым для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;
- организации — резиденты особой экономической зоны сроком на 5 лет с момента возникновения права собственности на земельный участок.

§ 5. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА. ОТЧЕТНОСТЬ ПО НАЛОГУ

Сумма налога рассчитывается по истечении налогового периода как процентная доля налоговой базы:

$$H_3 = B_H \times \frac{i}{100},$$

где H_3 — земельный налог, руб.;
 B_H — налоговая база, руб.;
 i — ставка налога, %.

Организации и индивидуальные предприниматели рассчитывают сумму земельного налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для организаций и индивидуальных предпринимателей являются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В течение года налогоплательщики уплачивают авансовые платежи. Сумма авансового платежа физического лица исчисляется как произведение налоговой базы и не более $1/2$ налоговой ставки в случае внесения одного авансового платежа и не более $1/3$ — в случае внесения двух.

Сумма налога к уплате в бюджет ($H_{з\text{у}}$) определяется как разница между суммой начисленного налога (H_3) и суммами авансовых платежей по налогу (A_3):

$$H_{з\text{у}} = H_3 - A_3.$$

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей как $1/4$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налог уплачивается в сроки, установленные органами муниципальных образований.

Физические лица уплачивают налог и авансовые платежи на основании налогового уведомления.

По окончании налогового периода, не позднее 1 февраля следующего года, организации и индивидуальные предприниматели, использующие принадлежащие им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования земельные участки в предпринимательской деятельности, представляют налоговую декларацию, а по завершении отчетных периодов, не позднее последнего числа следующего месяца, — налоговые расчеты по авансовым платежам. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших — «крупнейшие налогоплательщики» (см. 83 НК РФ), представляют налоговые декларации (расчеты) по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Суммы земельного налога зачисляются органами Федерально-го казначейства полностью в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (ст. 61, 61.1, 61.2 БК РФ).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите краткую характеристику земельного налога, укажите особенности его введения.
2. Укажите, кто относится к плательщикам земельного налога.
3. Что относится и что не относится к объектам налогообложения земельным налогом?
4. Охарактеризуйте особенности определения налоговой базы по земельному налогу.
5. Охарактеризуйте особенности применения налоговых ставок земельного налога.
6. Охарактеризуйте порядок применения льгот по земельному налогу.
7. Укажите общий порядок расчета земельного налога и особенности его уплаты в бюджет.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Примерная структура нормативного правового акта о земельном налоге

.....
(наименование представительного органа муниципального образования)

.....
(вид нормативного правового акта)

от №

О земельном налоге

Главой 31 Налогового кодекса Российской Федерации и настоящим (вид нормативного правового акта) на территории (наименование муниципального образования) устанавливается земельный налог.

1. Настоящим (вид нормативного правового акта) в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (далее — Кодекс) определяются налоговые ставки земельного налога (далее — налог), порядок и сроки уплаты налога, авансового платежа по налогу, порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, а также устанавливаются налоговые льготы.

2. Налоговые ставки устанавливаются в следующих размерах:

- 1) ;
- 2) ;
- 3)

3. Налог (авансовые платежи по налогу) подлежит уплате в следующем порядке и в сроки:

1) налогоплательщиками — организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, налог уплачивается по истечении налогового периода (указывается срок с учетом абзаца второго пункта 1 статьи 397 Кодекса);

2) налогоплательщиками — организациями и физическими лицами, являющимися индивидуальными предпринимателями, авансовые платежи по налогу уплачиваются в течение дней после окончания срока представления налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу;

3) налогоплательщиками — физическими лицами, уплачивающими налог на основании налогового уведомления, налог уплачивается (указывается срок с учетом того, что налог подлежит уплате по истечении налогового периода, периода времени, необходимого для исчисления налоговыми органами налога на основании имеющихся у них документов и направления налогоплательщикам соответствующих нало-

говых уведомлений, а также по истечении 30 дней со дня направления этих налоговых уведомлений. Срок уплаты налога может быть установлен не ранее 15 февраля года, следующего за налоговым периодом);

4) налогоплательщиками — физическими лицами, уплачивающими налог на основании налогового уведомления, авансовые платежи по налогу уплачиваются (указывается срок с учетом того, что авансовые платежи подлежат уплате по истечении отчетных периодов, периода времени, необходимого для исчисления налоговыми органами авансовых платежей на основании имеющихся у них документов и направления налогоплательщикам соответствующих налоговых уведомлений, а также по истечении 30 дней со дня направления этих налоговых уведомлений. Сроки уплаты авансовых платежей могут быть установлены, например, не ранее 15 августа по итогам полугодия и не ранее 16 ноября по итогам девяти месяцев).

4. Документы, подтверждающие право на уменьшение налоговой базы в соответствии с главой 31 Налогового кодекса Российской Федерации, представляются в налоговые органы по местонахождению земельного участка в сроки (сроки представления указанных документов определяются с учетом сроков сдачи индивидуальными предпринимателями налоговой декларации и налоговых расчетов по авансовым платежам. При определении сроков представления документов физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, следует учитывать, что такие документы представляются по истечении налогового периода (отчетного периода), а также в зависимости от периода времени, необходимого для исчисления налоговыми органами налога (авансовых платежей) и направления налогоплательщикам соответствующих налоговых уведомлений с учетом статьи 52 Налогового кодекса до установленного срока уплаты налога (авансовых платежей). Срок представления документов по итогу налогового периода может быть установлен, например, не ранее 10 января года, следующего за налоговым периодом).

5. Освобождаются от налогообложения:

- ;
- ;
- ;

6. Налог вводится в действие на территории (название муниципального образования) с 1 января 200... года.

7. Настоящий (вид нормативного правового акта) подлежит официальному опубликованию в средствах массовой информации.

8. Настоящий (вид нормативного правового акта) вступает в силу с, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Должностное лицо представительного
органа муниципального образования

Раздел VI

НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ, ДОХОДЫ

Глава 21. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ И ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налогоплательщиками налога на прибыль организации признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доход от источников в России.

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Параолимпийских игр 2014 г. в городе Сочи, в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением Олимпийских зимних игр и Параолимпийских зимних игр.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком.

В свою очередь, прибылью являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — доходы, полученные данными представительствами, уменьшенные на величину их расходов. Для иностранных организаций, работающих в Российской Федерации не через представительства, — доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

§ 2. ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ. ДОХОДЫ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ

К доходам в целях исчисления налога на прибыль относятся:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (*sales income*);
- 2) внереализационные доходы (*non-sales income*).

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг). Она считается исходя из всех поступлений в денежной или натуральной форме.

Доходы и расходы определяются, как правило, по методу начисления («по отгрузке») (*accrual basis method*). Но если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации продукции без учета НДС не превысила 2 млн руб. за каждый квартал, организации могут определять доходы и расходы по кассовому методу («по оплате») (*cash method*).

Пример 1.

ООО «Керана» занимается производственной и оптовой торговой деятельностью — реализует продукцию собственного производства и приобретенные товары. Организация уплачивает ежеквартальные и ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль. Величина авансовых платежей на I квартал 2006 г. начислена в сумме 937 617 руб. На конец отчетного периода в организации отсутствуют остатки незавершенного производства и остатки товаров на складе. Ниже в таблицах представлены показатели хозяйственной деятельности организации, необходимые для расчета налога на прибыль, с указанием соответствующих строк налоговой декларации по налогу на прибыль организации.

Общая сумма выручки от реализации продукции собственного производства составит 15 364 790 руб. (стр. 010 прил. № 1 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организации¹).

Таблица 41

Доходы организации для целей расчета налога на прибыль (пример)

№ п/п	Виды доходов	Сумма (без НДС), руб.	Отражение в декларации
1	Доходы от реализации – всего, руб.	15 364 790	стр. 010 прил. №1 листа 02
1.1	Выручка от реализации продукции собственного производства	4 120 750	стр. 011 прил. №1
1.2	Выручка от реализации приобретенных товаров	11 244 040	стр. 012 прил. №1
2	Внереализационные доходы – всего, руб.	22 760	стр. 100 прил. № 1
2.1	Проценты, полученные по договору займа	4360	стр. 100 прил. № 1
2.2	Доходы от сдачи имущества в аренду	18 400	стр. 100 прил. № 1

¹ См.: Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядка ее заполнения: Приказ Минфина РФ от 7 февраля 2006 г. № 24н // Российская газета. — 2006. — 1 марта 2006. — № 41.

Внереализационные доходы состоят из доходов от сдачи имущества в аренду и процентов по договору займа — 22 760 руб. (стр. 020 листа 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций).

Доходы организации в I квартале от производственной и торговой деятельности представлены в табл. 46.

§ 3. ГРУППИРОВКА РАСХОДОВ. РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ

Расходы организации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы:

- связанные с производством, хранением, доставкой, приобретением, реализацией товаров (работ, услуг);
- на содержание и эксплуатацию основных средств;
- на освоение природных ресурсов;
- на научные исследования и опытно-конструкторские работы;
- на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы.

Данные расходы по элементам подразделяются:

- на материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

1. Материальные расходы. К материальным расходам относятся затраты на приобретение сырья и материалов, комплектующих изделий, топлива, работ и услуг производственного характера, вложения, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества, затраты на содержание основных средств природоохранного назначения, расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, технологические потери, потери от недостачи или порчи продукции и др.

2. Расходы на оплату труда. В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников.

3. Амортизационные отчисления.

Амортизируемое имущество. Амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности,

которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. Амортизация также начисляется на капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования, материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Первоначальная стоимость основных средств определяется как сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и монтаж.

Амортизируемое имущество распределяется по группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования основных средств налогоплательщики определяют самостоятельно с учетом классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы¹ (табл. 42).

Таблица 42

Амортизационные группы по основным средствам

Амортизационная группа	Срок полезного использования*, лет	Амортизационная группа	Срок полезного использования*, лет
I	1–2	VI	10–15
II	2–3	VII	15–20
III	3–5	VIII	20–25
IV	5–7	IX	25–30
V	7–10	X	Свыше 30

* Свыше нижнего предела и включая верхний предел.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя:

- из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности;
- полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок их полезного использования, нормы амортизации уста-

¹ Утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

навливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Методы и порядок расчета сумм амортизации.

Амортизация начисляется одним из следующих методов:

- 1) линейный метод (*straight-line method*);
- 2) нелинейный метод (*non-linear method*).

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно и начисляется отдельно по каждому объекту.

При этом по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую–десятую амортизационные группы, применяется только линейный метод. По остальным основным средствам — один из методов по выбору.

При применении *линейного метода* сумма начисленной за один месяц амортизации ($A_{\text{Л}}$) определяется как произведение его первоначальной стоимости ($C_{\text{П}}$) и нормы амортизации ($K_{\text{Л}}$):

$$A_{\text{Л}} = C_{\text{П}} \times K_{\text{Л}}$$

Норма амортизации в таком случае по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле

$$K_{\text{Л}} = \frac{1}{n} \times 100\%,$$

где $K_{\text{Л}}$ — норма амортизации, %;
 n — срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, мес.

При использовании *нелинейного метода* сумма начисленной за один месяц амортизации ($A_{\text{Н}}$) определяется как произведение остаточной стоимости объекта ($C_{\text{О}}$) и нормы амортизации ($K_{\text{Н}}$):

$$A_{\text{Н}} = C_{\text{О}} \times K_{\text{Н}}$$

Норма амортизации определяется по формуле

$$K_{\text{Н}} = \frac{2}{n} \times 100\%,$$

где $K_{\text{Н}}$ — норма амортизации, %;
 n — срок полезного использования данного объекта, мес.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% первоначальной стоимости, амортизация исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисляемой за один месяц амортизации определяется путем деления базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Отдельные налогоплательщики могут применять специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 2:

- организации — резиденты технико-внедренческой особой экономической зоны (ТВ ОЭЗ);
- сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты).

Организации, специализирующиеся в области информационных технологий, имеют право не начислять амортизацию по электронно-вычислительной технике. При этом расходы на ее приобретение признаются материальными расходами при ее вводе в эксплуатацию.

Амортизационная премия. Налогоплательщики имеют право включать в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств¹ или расходов, понесенных при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств.

4. Прочие расходы.

Расходы на ремонт основных средств. Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, учитываются для целей налогообложения в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

Расходы на освоение природных ресурсов. Такими расходами признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Расходы на научные исследования. К ним относятся расходы, связанные с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции (товаров, работ, услуг).

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества. В такие расходы включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования.

К прочим расходам также относятся:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов²;

¹ Не распространяется на безвозмездно полученные основные средства.

² За исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ.

- расходы на обеспечение пожарной безопасности, охраны имущества налогоплательщика;
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- арендные платежи за арендуемое имущество;
- расходы на содержание служебного транспорта, командировки;
- расходы на рекламу (по нормируемым видам рекламных расходов в целях налогообложения учитывается не более 1% выручки от реализации продукции), информационные, консультационные, аудиторские услуги;
- представительские (в целях налогообложения — не более 4% расходов на оплату труда) и др.

Предельный размер нормируемых расходов учитывается нарастающим итогом с начала налогового периода.

Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию. Расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся: материальные затраты, расходы на оплату труда, суммы единого социального налога, суммы амортизации по основным средствам. Перечень прямых расходов налогоплательщик определяет самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. К косвенным расходам относятся другие расходы, за исключением внереализационных.

К расходам текущего отчетного периода относятся все косвенные и часть прямых расходов (по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены).

Налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов на текущие расходы в полном объеме без распределения на остатки незавершенного производства.

Особенности определения расходов при реализации товаров. При реализации товаров или имущественных прав расходы принимаются равными:

- 1) остаточной стоимости амортизируемого имущества — при его реализации;
- 2) стоимости приобретения прочего имущества;
- 3) стоимости приобретения покупных товаров по методам ФИФО, ЛИФО, по средней стоимости либо по стоимости единицы товара;
- 4) расходам по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Пример 1 (продолжение).

В ООО «Керана» прямые расходы, связанные с производством и реализацией продукции собственного производства, состоят из следующих расходов:

материальные расходы — 532 650 руб.;

расходы на оплату труда работников, занятых в производственной сфере, — 413 270 руб.;

ЕСН — 49 592 руб.;

страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, начисленные на зарплату работников, занятых в производственной сфере, — 57 858 руб.;

сумма начисленной амортизации по основным средствам, которые используются в производственной сфере, — 88 346 руб.

Их сумма составит 1 141 716 руб. (стр. 010 прил. № 2 к листу 02 налоговой декларации).

Прямые расходы по торговым операциям состоят из стоимости покупных товаров (6 232 440 руб.) и транспортных расходов (426 830 руб.) и составляют 6 659 270 руб. (стр. 020 прил. № 2 к листу 02).

Общие косвенные расходы состоят из косвенных расходов, связанных с производством и реализацией продукции собственного производства (568 738 руб.), и косвенных расходов по торговым операциям (306 595 руб.). Их величина составит 875 333 руб. (стр. 020 прил. № 2 к листу 02).

Общая сумма расходов, учитываемых в целях налогообложения, составит 8 676 319 руб. (1 141 716 руб. + 3 652 320 руб. + 568 738 руб. + 306 595 руб.).

Сумма внереализационных расходов состоит из расходов за банковское обслуживание и расходов на содержание переданного в аренду имущества — 12 009 руб. (стр. 200 прил. № 2 к листу 02). Сумма расходов организации в I квартале по данным видам деятельности представлена в табл. 43.

Таблица 43

Расходы организации для целей расчета налога на прибыль (пример)

№ п/п	Виды расходов	Расходы — всего, руб.	В том числе	
			прямые	косвенные
Производство и реализация продукции				
1	Расходы, связанные с произ- водством и реализацией продукции собственного производства, — всего	1 710 455	1 141 716	568 738
1.1	В том числе: материальные расходы	718 970	532 650	186 320

Окончание табл. 43

№ п/п	Виды расходов	Расходы – всего, руб.	В том числе	
			прямые	косвенные
1.2	оплата труда управленческого персонала	243 300		243 300
1.3	оплата труда работников, занятых в производственной сфере	413 270	413 270	
1.4	ЕЧН с оплаты труда управленческого персонала	29 196		29 196
1.5	ЕЧН с оплаты труда работников, занятых в производственной сфере (за вычетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование)	49 592	49 592	
1.6	страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (управленческий персонал)	34 062		34 062
1.7	страховые взносы, начисленные на оплату труда работников, занятых в производственной сфере	57 858	57 858	
1.8	страхование от несчастных случаев	1726		1726
1.9	амортизационные отчисления	100 130	88 346	11 784
1.10	расходы на рекламу	14 700		14 700
1.11	налог на имущество	22 640		22 640
1.12	командировочные расходы	2340		2340
1.13	расходы на консультационные услуги	22 670		22 670
Оптовая торговля				
2	Расходы по торговым операциям – всего	6 965 865	6 659 270	306 595
2.1	В том числе: стоимость реализованных покупных товаров	6 232 440	6 232 440	
2.2	транспортные расходы	426 830	426 830	
2.3	оплата труда	167 388		167 388
2.4	ЕЧН (за вычетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование)	20 087		20 087
2.5	страховые взносы, начисленные на оплату труда	23434		23434
2.6	амортизационные отчисления	7346		7346
2.7	услуги сторонних организаций	88340		88340
Производство и торговля				
3	Расходы, связанные с производством и реализацией продукции и товаров, — всего	8 676 319	7 800 986	875 333
4	Внереализационные расходы — всего	12 009		
4.1	В том числе: расходы за банковское обслуживание	8440		
4.2	расходы на содержание переданного в аренду имущества	3569		

§ 4. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ

Внереализационными доходами являются доходы, не связанные с реализацией. К ним относятся доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы;
- в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду;
- в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета;
- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов, выявленных в результате инвентаризации;
- в виде безвозмездно полученного имущества и др.

В состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты, не связанные с производством или реализацией, т.е. расходы:

- на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;
- на эмиссию собственных ценных бумаг;
- в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- в виде суммовой разницы;
- в виде премии, выплаченной продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора;
- в виде выявленных убытков прошлых налоговых периодов;
- в виде суммы безнадежных долгов;
- в виде потерь от стихийных бедствий и др.

Пример 1 (продолжение).

Внереализационные доходы ООО «Керана» в I полугодии состоят из доходов от сдачи имущества в аренду и процентов по договору займа — 22 760 руб. (стр. 100 прил. № 1 к листу 02 налоговой декларации по налогу на прибыль организации).

Сумма внереализационных расходов состоит из расходов на банковское обслуживание и расходов на содержание переданного

в аренду имущества — 12 009 руб. (стр. 200 прил. № 2 к листу 02) (табл. 44).

Таблица 44

**Внереализационные доходы и внереализационные расходы организации
в целях исчисления налога на прибыль (пример)**

№ п/п	Виды доходов и расходов	Сумма (без НДС), руб.	Отражение в декларации
1	Внереализационные доходы — всего, руб.	22 760	стр.100 прил.№1
1.1	Проценты, полученные по договору займа	4360	стр.100 прил.№1
1.2	Доходы от сдачи имущества в аренду	18 400	стр.100 прил.№1
2	Внереализационные расходы — всего В том числе:	12 009	стр. 200 прил.№ 2
2.1	расходы за банковское обслуживание	8440	стр. 200 прил.№ 2
2.2	расходы на содержание переданного в аренду имущества	3569	стр. 200 прил.№ 2

Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров (работ, услуг), в случае если эта задолженность не погашена в установленные договором сроки и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам. Расходами признаются проценты, начисленные по долговым обязательствам любого вида (кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады и т.д.).

Предельная величина процентов, признаваемых расходом по рублевым кредитам, учитывается исходя из ставки Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза; по кредитам в иностранной валюте — исходя из 15% годовых.

§ 5. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ, НЕ УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы:

- в виде предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

- в виде имущества, которое получено в качестве взносов в уставный капитал организации;
- в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- в виде средств, которые получены по договорам кредита или займа;
- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования;
- в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и других объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет бюджетных средств;
- в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных или уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации;
- в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;
- в виде целевых поступлений из бюджета бюджетополучателям и целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций;
- в виде стоимости имущества, получаемого (передаваемого) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которое было приобретено реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации, и др.

При определении налоговой базы не учитываются расходы¹:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;
- в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет;
- в виде платежей за сверхнормативные выбросы;
- в виде расходов по приобретению или созданию амортизируемого имущества;

¹ См. ст. 270 НК РФ.

- в виде взносов на добровольное страхование;
- в виде кредитных ресурсов и др.

§ 6. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

По доходам, полученным от долевого участия в других организациях, налоговая база определяется налоговым агентом.

Порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль наглядно изображен на рис. 3.

Определение налоговой базы обслуживающих производств и хозяйств. Налогоплательщики, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Если подразделением налогоплательщика получен убыток при использовании указанных объектов, то такие убытки признаются только при соблюдении следующих условий:

- если стоимость товаров (работ, услуг) соответствует стоимости аналогичных товаров (работ, услуг) специализированных организаций, осуществляющих аналогичную деятельность;
- если расходы на содержание объектов не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями;
- если условия оказания услуг существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Данные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по местонахождению налогоплательщика.

Определение налоговой базы по операциям с ценными бумагами. Доходы налогоплательщика от операций по реализации ценных бумаг определяются исходя из цены реализации, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику и выплаченной налогоплательщику эмитентом.

Доходы						
от реализации			внереализационные			
товаров, работ и услуг	имущества					
-						
Расходы						
связанные с производством и реализацией					внереализационные	
производство, приобретение и реализация товаров	на содержание и эксплуатацию основных средств	на освоение природных ресурсов	на НИОКР	на обязательное и добровольное страхование и др.		
	Элементы расходов					
материальные	оплата труда			прочие		
	амортизация					
=						
Прибыль (убыток)						
от реализации				+	от внереализационных операций	
-						
Сумма убытка за предыдущие периоды						
=						
Налоговая база						

Рис. 3. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Расходы при реализации ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги, затрат на ее реализацию, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу.

При реализации или ином выбытии ценных бумаг выбирается один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- 1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 2) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- 3) по стоимости единицы.

Перенос убытков на будущее. Налогоплательщики, получившие убыток в предыдущие налоговые периоды, могут уменьшить налоговую базу текущего налогового периода и перенести убыток на будущее в течение 10 лет.

§ 7. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

Основная налоговая ставка по налогу на прибыль установлена в размере 24%. При этом сумма налога по ставке 6,5% зачисляется в федеральный бюджет, по ставке 17,5 % — в региональные бюджеты.

Региональные органы власти могут понижать ставку налога, зачисляемого в региональные бюджеты, но не ниже 13,5%. Использование пониженной ставки распространяется на прибыль, полученную от соответствующего вида деятельности, при условии ведения раздельного учета (табл. 45).

Кроме того, по налогу на прибыль предусмотрены дополнительные ставки (табл. 46).

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН, ставка налога на прибыль от сельскохозяйственной деятельности устанавливается в следующих размерах:

- до 2008 г. — 0%;
- в 2008—2009 гг. — 6%;
- в 2010—2011 гг. — 12%;
- в 2012—2014 гг. — 18%;
- с 2015 г. — единая ставка 24%.

Таблица 45

Пониженные ставки налога на прибыль организации, зачисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации

Субъект РФ	Ставка налога, %	Налогоплательщики/виды деятельности
Амурская область	13,5	Учреждения здравоохранения; учреждения образования, оказывающие платные услуги и финансируемые из областного или местного бюджета; редакции газет; предприятия учреждений, исполняющих уголовные наказания, при условии направления высвободившихся средств на обновление материально-технической базы основных средств
Астраханская область	13,5	Организации, осуществляющие реализацию проектов, имеющих статус «особо важные инвестиционные проекты»; организации, на которых введено внешнее управление; общественные благотворительные организации, объединения, ассоциации и национальные общества; организации, среди работников которых численность инвалидов составляет не менее 50%, а их доля в ФОТ — не менее 30%; организации уголовно-исполнительной системы
	15,5	Организации, осуществляющие реализацию проектов, имеющих статус «инвестиционные проекты, одобренные администрацией области»; подрядные организации, осуществляющие реализацию «особо важного инвестиционного проекта»
Брянская область	13,5	Инвесторы, направляющие средства на реализацию инвестиционных проектов (до 5 лет); лизингодатели (до 3 лет); предприятия, направляющие собственные средства на развитие производства (до 5 лет); предприятия по прибыли, полученной от реализации инвестиционных проектов в размере 13,5%, — в первый и второй годы; в размере 14% — в третий–пятый годы
Волгоградская область	13,0	Организации, осуществляющие производство табачно-мажорочных изделий; редакции СМИ; организации, осуществляющие инвестиционную деятельность; общественные объединения инвалидов; организации, созданные общественными объединениями инвалидов, уставный капитал которых полностью состоит из вклада общественных объединений инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля в ФОТ — не менее 25%
Ивановская область	13,0	Организации, являющиеся собственниками объектов по инвестиционным проектам, включенным в Государственный реестр; производственные предприятия, находящиеся в собственности всероссийских организаций инвалидов; предприятия по производству неочищенных растительных масел и растительных рафинированных масел и жиров; организации, занимающиеся производством древесно-стружечной плиты, ориентированно-стружечной плиты, древесно-волоконной плиты средней плотности, полового ламината; организации, производящие пиво и солод

Субъект РФ	Ставка налога, %	Налогоплательщики/виды деятельности
Иркутская область	13,5	Налогоплательщики, осуществляющие инвестиционную деятельность, направленную на поддержку сельскохозяйственных товаропроизводителей
Калужская область	13,5	Организации, осуществляющие инвестиционную деятельность в сфере сельскохозяйственного производства
Камчатская область	13,5	Организации сферы материального производства, в которых лица коренных народностей Севера составляют не менее 50% от общего количества их работников; санаторно-курортные организации — на прибыль, полученную в результате деятельности по медико-социальной реабилитации детей-инвалидов; на прибыль, направляемую в отделение Российского детского фонда, областной комитет Красного Креста; на прибыль, направляемую на развитие материальной базы, для содержания спецконтингента и личного состава уголовно-исполнительной системы; на прибыль пропорционально доли в численности работающих выпускников учебных заведений, числящихся в штате организации, в течение двух лет после окончания обучения, а также лиц, освобожденных из мест лишения свободы, в течение одного года после отбытия срока наказания; на прибыль, полученную кредитными учреждениями от предоставленных долгосрочных инвестиционных кредитов
Курганская область	13,5	Организации, деятельность которых не менее чем на 70% финансируется из местного или областного бюджета; организации культуры и спорта, получающие субвенции из бюджетов; организации пенитенциарной системы; организации, осуществляющие деятельность по развитию авиационных, военно-прикладных видов спорта и подготовке специалистов по военно-учетным специальностям
Новосибирская область	13,5	Инвесторы, в случае если сумма капитальных вложений превышает 4% налоговой базы за налоговый период с начала реализации проекта
	15,5	Инвесторы, в случае если сумма капитальных вложений составляет от 2 до 4% (включительно) налоговой базы за налоговый период с начала реализации проекта
Омская область	13,5	Держатели инвестиционных проектов, заключившие соглашения на инвестиционную деятельность

Субъект РФ	Ставка налога, %	Налогоплательщики/виды деятельности
Ростовская область	13,5	Плательщики, осуществляющие вложение средств в реализацию инвестиционных проектов; региональные фонды поддержки малого предпринимательства; общественные организации инвалидов; 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 ФОТ — не менее 25%; предприятия учреждений, исполняющих наказание; организации, производящие подакцизную продукцию, поэтапно вкладывающие финансовые средства в реконструкцию отдельных звеньев единого технологического процесса, объем инвестиций которых в предыдущем финансовом году превысил 10 млн долл. США; СМИ, полиграфические организации — от производства продукции, связанной с образованием, наукой и культурой
Пермская область	13,5	Организации, осуществляющие капитальные вложения: в случае если общая сумма произведенных капитальных вложений составляет не менее 40% прибыли, подлежащей налогообложению
	15,5	в случае если общая сумма произведенных капитальных вложений составляет не менее 20% прибыли, подлежащей налогообложению
Сахалинская область	13,5	Предприятия учреждений уголовно-исполнительной системы; общественные организации инвалидов и организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов
Тульская область	13,5	Учреждения и предприятия уголовно-исполнительной системы; учреждения социального обслуживания и территориальных органов социальной защиты населения; учебно-производственные и социально-реабилитационные предприятия Всероссийского общества слепых и Всероссийского общества глухих при условии, что численность инвалидов составляет не менее 50% общей численности работающих на предприятии; региональные отделения всероссийских обществ слепых и глухих при условии направления высвободившихся средств на реабилитацию и социальную защиту инвалидов по зрению и слуху; категории территориальных органов управления, подразделений Государственной противопожарной службы; организации, основным видом деятельности которых является производство пива, реализующие инвестиционные проекты по увеличению производственной мощности

Субъект РФ	Ставка налога, %	Налогоплательщики/виды деятельности
Тюменская область	13,5	Держатели инвестиционных проектов; организации по производству пива и слабоалкогольной продукции в объеме не менее 30 млн л в год при условии последующего направления средств на развитие собственного производства и на реализацию инвестиционных проектов в Тюменской области; организации по производству целлюлозно-картонной продукции с объемом выпуска картона не менее 200 тыс. т в год, производственные мощности которых находятся в стадии строительства или ввода в эксплуатацию, при условии последующего направления средств на развитие собственного производства; образовательные учреждения при условии направления средств на оплату труда и развитие материально-технической базы этих учреждений; организации по производству специальных автомобилей повышенной проходимости, производственные мощности которых находятся в стадии строительства или ввода в эксплуатацию
Ханты-Мансийский АО	13,5	Нефтедобывающие, нефтеперерабатывающие организации, которые осуществляют расходы на освоение природных ресурсов на территории округа, капитальные вложения на территории округа

Таблица 46

Дополнительные (неосновные) ставки по налогу на прибыль организаций

Виды доходов		Получатели доходов	Источник доходов	Ставка налога, %
Дивиденды		Российские организации и физические лица	Российские организации	9
		Иностранные организации		15
		Российские организации	Иностранные организации	
Проценты	по государственным и муниципальным ценным бумагам	Юридические лица	Органы государственной власти и местного самоуправления	15

Виды доходов		Получатели доходов	Источник доходов	Ставка налога, %
Проценты	по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997; по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при новации облигаций	Юридические лица	Органы государственной власти и местного самоуправления	0
Проценты	по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет; по облигациям с ипотечным покрытием и доходам учредителей доверительного управления	Юридические лица	Органы местного самоуправления	9
От использования подвижных транспортных средств при осуществлении международных перевозок		Иностранные организации	Контрагенты	10
Другие доходы иностранных организаций				20
Центрального банка Российской Федерации от деятельности	по основным функциям	Центральный банк Российской Федерации	Контрагенты	0
	кроме основных функций			24

§ 8. НАЛОГОВЫЙ И ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОДЫ

Налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год. Отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, отчетными периодами являются месяц, два месяца, три месяца и т.д.

§ 9. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА И АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Налог определяется как процентная доля налоговой базы:

$$НП = Б \times \frac{i}{100},$$

где $НП$ — налог на прибыль, руб.;
 $Б$ — налоговая база, руб.;
 i — ставка по налогу, %.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу на прибыль. Возможны три варианта порядка их исчисления и уплаты в течение налогового периода.

1. Налогоплательщик исчисляет и уплачивает квартальные авансовые платежи. К таким налогоплательщикам относятся:

- организации, у которых выручка за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;
- постоянные представительства иностранных организаций;
- бюджетные учреждения;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- инвесторы соглашений о разделе продукции;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

2. Налогоплательщик исчисляет и уплачивает ежеквартальные и ежемесячные авансовые платежи. Этот порядок применяют те организации, которые не вошли в список налогоплательщиков, уплачивающих только квартальные авансовые платежи. Сумма ежемесячного авансового платежа определяется следующим образом:

- ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в первом квартале текущего года, равен сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале предыдущего года;
- ежемесячный авансовый платеж во втором, третьем и четвертом кварталах текущего года уплачивается в размере исчисленного налога за предыдущий квартал, т.е. соответственно за первый, второй и третий квартал. Авансовый платеж, подлежащий уплате в бюджет по итогам квартала,

определяется с учетом ранее начисленных сумм ежемесячных авансовых платежей.

3. Налогоплательщик исчисляет и уплачивает ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае организации переходят на уплату авансовых платежей по своему желанию (кроме организаций, уплачивающих только квартальные авансовые платежи). При этом сумма авансового платежа исчисляется исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли. Прибыль рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Отчетным периодом для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до конца календарного года.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу установлены ст. 287 НК РФ. Авансовые платежи по налогу, исчисленные по итогам отчетного периода, уплачиваются не позднее 28 дней со дня его окончания. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Сумма налога, исчисленная по итогам налогового периода, подлежит уплате не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода, в свою очередь, засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Налог по доходам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Суммы налога на прибыль зачисляются органами Федерального казначейства в следующие уровни бюджетной системы Российской Федерации:

- 1) по доходам, облагаемым ставкой 24%, — в федеральный и региональный бюджеты (в соответствии со ставками налога);
- 2) на территории Ханты-Мансийского и Ямало-Ненецкого автономных округов (в доле, зачисляемой в бюджеты субъектов Российской Федерации):

в бюджет округа — 70,5 %;
 в бюджет Тюменской области — 29,5 %;
 3) по доходам, облагаемым другими ставками (не 24%), — в федеральный бюджет (100 %)¹.

Пример 1 (продолжение).

Налоговую базу в ООО «Керана» составит разница полученных доходов и понесенных расходов — 6 699 222 руб. (стр. 060 листа 02).

Общая ставка налога на прибыль составляет 24%, в том числе в федеральный бюджет — 6,5%, в бюджет субъекта Российской Федерации — 17,5%.

Сумма налога на прибыль составляет 1 607 813 руб. (6 699 222 руб. × 24%).

Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный период исходя из условия равна 937 617 руб. (стр. 210 листа 02).

Сумма налога на прибыль, подлежащая доплате с учетом уплаченных авансовых платежей, составит 670 196 руб. (1 607 813 руб. — 937 617 руб.) (стр. 270 листа 02) (табл. 47).

Таблица 47

Налоговая база, суммы налога на прибыль и авансовых платежей (пример)

№ п/п	Показатель	Сумма, руб.	Отражение в декларации
1	Налоговая база	6 699 222	стр.060 листа 02
2	Ставка налога — всего, %	24,0	стр.140 листа 02
2.1	В том числе: в федеральный бюджет, %	6,5	стр.150 листа 02
2.2	в бюджет субъекта Российской Федерации, %	17,5	стр.160 листа 02
3	Сумма налога на прибыль — всего	1 607 813	стр.180 листа 02
3.1	В том числе: в федеральный бюджет	435 449	стр.190 листа 02
3.2	в бюджет субъекта Российской Федерации	1 172 364	стр. 200 листа 02
5	Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный период — всего	937 617	стр. 210 листа 02
5.1	В том числе: в федеральный бюджет	253 938	стр. 220 листа 02
5.2	в бюджет субъекта Российской Федерации	683 679	стр. 230 листа 02
6	Сумма налога на прибыль к доплате	670 196	стр.270 листа 02

¹ См. ст. 50, 56 БК РФ.

§ 10. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ

Налогоплательщики после каждого отчетного и налогового периода обязаны подавать налоговые декларации. Налоговые агенты по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, должны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших — «крупнейшие налогоплательщики», представляют налоговые декларации (расчеты) по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. При этом по итогам отчетных периодов представляются налоговые декларации упрощенной формы. Декларации представляются не позднее 28 календарных дней после отчетного периода, а по итогам налогового периода — не позднее 28 марта.

§ 11. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Налоговая база по налогу на прибыль рассчитывается на основе данных *налогового учета*, который представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, а порядок его ведения устанавливается в учетной политике. Данные налогового учета отражают порядок формирования доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справки бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета представляют собой сводные формы обобщения данных налогового учета за отчетный период, сгруппированных без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Данные налогового учета учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах, группирующих информацию об объектах налогообложения.

1. Регистры промежуточных расчетов.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения информации о порядке проведения расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы, т.е. показателей, для которых не предусмотрены соответствующие отдельные строки в декларации (регистр-расчет стоимости объекта учета, регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде и др.).

2. Регистры учета состояния единицы налогового учета.

Данная группа регистров является источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Содержащаяся в регистрах информация используется для формирования суммы расходов в составе отдельного элемента затрат в текущем отчетном периоде (регистр информации об объекте основных средств, регистр учета операций по движению кредиторской задолженности, регистр учета расходов будущих периодов).

3. Регистры учета хозяйственных операций.

Регистры учета хозяйственных операций позволяют систематизировать информацию о проводимых организацией операциях (регистр учета поступлений денежных средств, регистр учета расходов на оплату труда и др.).

4. Регистры формирования отчетных данных.

Такие регистры являются источником для заполнения конечных данных налоговой отчетности (регистр-расчет учета амортизации основных средств, регистр учета внереализационных расходов, регистр-расчет финансового результата от деятельности обслуживающих производств и хозяйств).

5. Регистры учета целевых средств некоммерческими организациями (регистр учета поступлений целевых средств, регистр учета использования целевых поступлений).

Расчет налоговой базы содержит следующие показатели:

- период определения налоговой базы (нарастающим итогом);
- сумма доходов от реализации: выручка от реализации товаров и услуг, ценных бумаг, основных средств;
- сумма расходов, включая расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг). При этом общая сумма расходов, учитываемых для налогообложения, уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода; расходы, связанные с реализацией основных средств, и др.;

- прибыль (убыток) от реализации, в том числе прибыль от реализации товаров, имущества, ценных бумаг, основных средств и др.;
- сумма внереализационных доходов и расходов;
- прибыль (убыток) от внереализационных операций;
- итого — налоговая база за отчетный (налоговый) период.

§ 12. ФОРМИРОВАНИЕ ТЕКУЩЕГО НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

С 2003 г. в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»¹ организации должны отражать в бухгалтерском учете разницу, возникающую между прибылью, формируемой по данным бухгалтерского учета, и прибылью, исчисленной в соответствии с налоговым учетом. Причины основных отличий представлены в табл. 48.

Таблица 48

Различия между бухгалтерским и налоговым учетом

<i>Формирование доходов и расходов</i>	<i>Бухгалтерский учет</i>	<i>Налоговый учет</i>
Методы признания доходов и расходов	Метод начисления Кассовый метод	Метод начисления Кассовый метод (для организаций, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала выручка от реализации не превысила 2 млн руб. за квартал)
Амортизация стоимости основных средств	Организация выбирает применительно к группе основных средств один из методов: • линейный; • уменьшаемого остатка; • списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; • списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Амортизацию можно начислять применительно к группе основных средств одним из двух методов: • линейным; • нелинейным
Переоценка стоимости основных средств	Организация вправе проводить ежегодную переоценку в соответствии с учетной политикой	Результаты переоценки в налоговом учете не учитываются

¹ Утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

Формирование доходов и расходов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Амортизация стоимости нематериальных активов	Начислять амортизацию можно одним из следующих методов: • линейным; • уменьшаемого остатка; • списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Начислять амортизацию по нематериальным активам можно по выбору линейным или нелинейным методом
Формирование стоимости товаров в торговле	В розничной торговле товары могут учитываться двумя способами: • по покупным ценам; • по продажным ценам В оптовой торговле товары могут учитываться только по покупной стоимости	Товары учитываются по покупной стоимости
Транспортные расходы в торговле	Порядок учета определяется налогоплательщиком самостоятельно: • путем включения в первоначальную стоимость товаров; • на счете 44 «Расходы на продажу»; • как отклонения в стоимости на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	Учитываются в зависимости от условий договора в составе покупной стоимости или прямых расходов на продажу
Методы списания материально-производственных запасов (МПЗ)	По себестоимости единицы По средней себестоимости По методу ФИФО	По себестоимости единицы По средней себестоимости По методу ФИФО По методу ЛИФО
Оценка незавершенного производства (НЗП)	Способ оценки устанавливается налогоплательщиком самостоятельно	Оценивается по прямым расходам. Порядок распределения прямых расходов определяется самостоятельно. Перечень прямых расходов является открытым
Таможенные пошлины по товарам, основным средствам	Учитываются в первоначальной стоимости товаров и основных средств	Учитываются в составе или прочих расходов, или покупной стоимости.

Формирование доходов и расходов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Расходы будущих периодов (РБП)	Перечень РБП устанавливается самостоятельно. Возможные способы списания: • равномерно в течение периода, к которому они относятся; • пропорционально объему продукции	РБП формируются только по расходам на страхование и стоимость лицензий; списываются равномерно в течение периода, к которому относятся
НИОКР, которые дали положительный результат	Списываются в течение периода, установленного организацией, но не более 5 лет одним из методов: • линейным; • списания расходов пропорционально объему продукции	Списываются на прочие расходы равномерно в течение 3 лет
Расходы на освоение природных ресурсов	Порядок списания определяется налогоплательщиком самостоятельно	Списываются равномерно в течение 12 мес. или 5 лет (в зависимости от вида расходов)
Учет общезайствительных расходов	Списываются: 1) ежемесячно в дебет счета 90 «Продажи»; 2) в конце отчетного периода распределяются на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Списываются единовременно в соответствующем налоговом (отчетном) периоде
Проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение материально-производственных запасов и основных средств	При начислении процентов: до оприходования МПЗ или ввода в эксплуатацию основных средств проценты увеличивают первоначальную стоимость; после оприходования МПЗ или ввода в эксплуатацию основных средств — учитываются в составе операционных расходов	Учитываются ежемесячно в составе внереализационных расходов одним из двух способов: • в размере лимита; • по сопоставимым процентам
Оценочные резервы	Относятся на снижение стоимости МПЗ на счете 14 «Резерв под обесценивание стоимости материально-производственных запасов» Относятся на обесценивание финансовых вложений	Создание резервов не предусмотрено

<i>Формирование доходов и расходов</i>	<i>Бухгалтерский учет</i>	<i>Налоговый учет</i>
Резервы по сомнительным долгам	Любой порядок формирования	Формируются на основании проведения инвентаризации задолженности. Все суммы задолженности разделяются на 3 группы в зависимости от срока. Общая сумма резерва не должна превышать 10% суммы выручки
Резервы на предстоящие расходы и платежи	На выплату отпускных и вознаграждений Гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание Ремонт основных средств Подготовительные работы в сезонных производствах Рекультивацию земель и иные Природоохранные мероприятия	На выплату отпускных и вознаграждений Гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание Ремонт основных средств
Методы списания финансовых вложений	По стоимости единицы По средней первоначальной стоимости По методу ФИФО	По стоимости единицы По методу ФИФО По методу ЛИФО
Суммовые разницы	Корректируют стоимость приобретенного имущества или результаты продаж	Учитываются в составе внереализационных доходов или расходов
Доходы и расходы по договорам с длительным циклом выполнения	Учитываются в зависимости от условий договоров: • единовременно по окончании договора; • поэтапно	Если срок исполнения договора превышает налоговый (отчетный) период, то налоговая база формируется одним из способов: • равномерно в течение срока договоров; • пропорционально нормативам доходов или расходов

ПБУ 18/02 должны применять практически все организации, за исключением кредитных, страховых организаций, бюджетных учреждений, организаций — субъектов малого предпринимательства.

К субъектам малого предпринимательства относятся организации, в которых¹:

а) доля участия государства, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном капитале не превышает 25%;

б) доля в уставном капитале, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%;

в) средняя численность работников за отчетный период не превышает предельных уровней:

- в промышленности — 100 человек;
- в строительстве — 100 человек;
- на транспорте — 100 человек;
- в сельском хозяйстве — 60 человек;
- в научно-технической сфере — 60 человек;
- в оптовой торговле — 50 человек;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — 30 человек;
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности — 50 человек.

Средняя за отчетный период численность работников определяется с учетом всех работников предприятия, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера и по совместительству, а также работников обособленных подразделений.

К субъектам малого предпринимательства относятся также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Для отражения в бухгалтерском учете сумм, влияющих на величину налога на прибыль, используются следующие специфические показатели:

- постоянные разницы и временные разницы;
- постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства;
- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства;
- условный расход и условный доход по налогу на прибыль;
- текущий налог на прибыль и текущий налоговый убыток.

Постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства возникают тогда, когда доходы или расходы признаются в бухгал-

¹ См. ст. 3 Федерального закона от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации».

терском учете и в налоговом учете в разных суммах, а также из-за различного порядка формирования первоначальной стоимости активов в бухгалтерском и налоговом учете.

Постоянные налоговые активы (ПНА) и постоянные налоговые обязательства (ПНО) формируются из-за выявления постоянных разниц между данными бухгалтерского и налогового учета.

Постоянные разницы — это доходы и расходы, которые влияют на формирование бухгалтерской прибыли (убытка), но исключаются при расчете налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают, поскольку:

- отдельные виды расходов в бухгалтерском учете учитываются в полном объеме, а для целей налогового учета нормируются (представительские расходы, расходы на рекламу, расходы на создание резервов по сомнительным долгам);
- отдельные виды расходов в налоговом учете учитываются, а в бухгалтерском учете — не влияют на формирование финансового результата;
- расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества, в налоговом учете не учитываются, в бухгалтерском учете — учитываются и т.п.

Постоянные налоговые обязательства и постоянные налоговые активы формируются в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разница. Сумма постоянного налогового обязательства (актива) равняется произведению постоянной разницы и ставки налога на прибыль. Постоянное налоговое обязательство (ПНО) — сумма налога, которая приводит к увеличению платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, а постоянный налоговый актив — к их уменьшению.

В бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства и активы отражаются на счете 99, субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)»:

Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — начислено постоянное налоговое обязательство;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 99 — начислен постоянный налоговый актив.

Отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО) формируются в случае, если образуются временные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Временные разницы — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом отчетном периоде.

Временные разницы подразделяются:

- на вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы образуются в том случае, если какие-либо расходы в бухгалтерском учете в отчетном периоде уменьшили бухгалтерскую прибыль, а в налоговом учете они будут приняты в следующем отчетном (налоговом) периоде, например:

- в отчетном периоде амортизация для целей бухгалтерского учета начислена в большей сумме, чем в налоговом учете;
- организация применяет разные способы признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Возникновение вычитаемой временной разницы приводит к появлению отложенного налогового актива, сумма которого увеличивает налог на прибыль в отчетном периоде (в момент ее возникновения) и уменьшает налог на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Отложенный налоговый актив формируется в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы. Величина его равна произведению вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату.

В бухгалтерском учете ОНА отражается проводкой:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — начислен отложенный налоговый актив.

Пример 2.

Организация в феврале ввела в эксплуатацию основные средства первоначальной стоимостью 204 000 руб.

В целях бухгалтерского учета она начисляет амортизацию методом уменьшаемого остатка, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль — линейным методом.

Сумма амортизации, начисленной в течение I полугодия, по данным бухгалтерского учета составила 30 600 руб., по данным налогового учета — 17 000 руб.

Таким образом, вычитаемая временная разница составила 13 600 руб. (30 600 руб. — 17 000 руб.).

Отложенный налоговый актив исчислен следующим образом:

$$13\,600 \text{ руб.} \times 24\% / 100\% = 3264 \text{ руб.}$$

Если объект учета, в связи с которым был начислен отложенный налоговый актив, выбывает, остаток непогашенного ОНА списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет 99 Кредит 09 — списание отложенного налогового актива.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) образуются в случае, если налоговая база по налогу на прибыль уменьшается, а снижение бухгалтерской прибыли будет учтено на эту сумму в следующем отчетном периоде. Например, если:

- в отчетном периоде в бухгалтерском учете амортизация начислена в меньшей сумме, чем в налоговом учете;
- получена отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль.

Возникновение налогооблагаемых временных разниц приводит к формированию отложенных налоговых обязательств (ОНО), которые уменьшают сумму налога на прибыль в текущем отчетном периоде (в момент возникновения ОНО) и увеличивают налог на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы. ОНО рассчитываются как произведение налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете ОНО отражаются проводкой:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» — начислено отложенное налоговое обязательство.

Если законодательством предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при формировании отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, который ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Пример 3.

Организация в январе 2006 г. ввела в эксплуатацию основные средства первоначальной стоимостью 496 800 руб.

В бухгалтерском учете организация начисляет амортизацию линейным методом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль — нелинейным методом.

Сумма начисленной в течение I полугодия 2006 г. амортизации составила:

по данным бухгалтерского учета — 48 680 руб.,

по данным налогового учета — 82 800 руб.

Налогооблагаемая временная разница составила 34 120 руб. (82 800 руб. — 48 680 руб.).

Отложенное налоговое обязательство составит

$34\,120 \text{ руб.} \times 24\% / 100\% = 8189 \text{ руб.}$

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет 77 Кредит 68 — погашено отложенное налоговое обязательство.

Если объект учета, в связи с которым было начислено отложенное налоговое обязательство, выбывает, сумма не полностью погашенного ОНО списывается в кредит счета 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет 77 Кредит 99 — списано отложенное налоговое обязательство.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль — величина, равная произведению финансового результата по данным бухгалтерского учета и ставки налога на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль отражается проводками:

Дебет 99 Кредит 68 — отражена сумма условного расхода по налогу на прибыль.

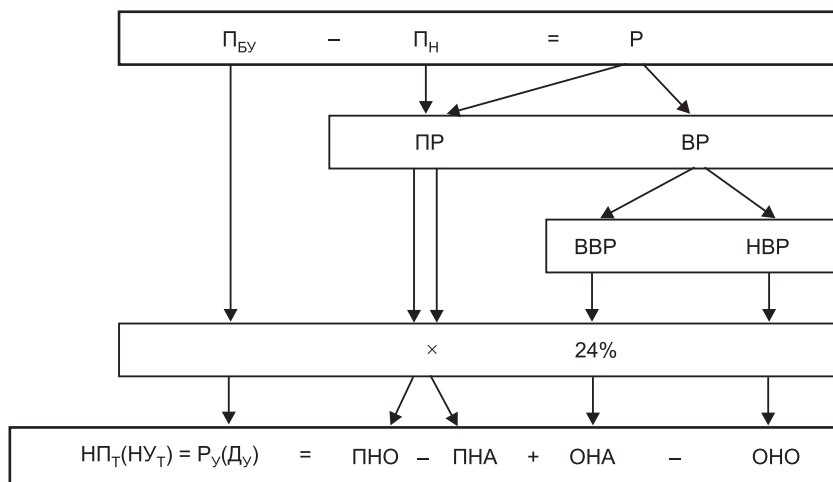
Сумма условного дохода по налогу на прибыль отражается следующим образом:

Дебет 68 кредит 99 — начислен условный доход по налогу на прибыль.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) — это сумма условного дохода (расхода) по налогу на прибыль, скорректированная на суммы отложенных налоговых обязательств, отло-

женных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств и активов.

В целом порядок формирования текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) представлен на рис. 4.



$\Pi_{\text{бу}}$ — прибыль (убыток) по данным бухгалтерского учета, руб.;
 $\Pi_{\text{н}}$ — прибыль (убыток) в целях налогообложения, руб.;
 P — сумма разниц, руб.;
 ПР — постоянные разницы, руб.;
 ВР — временные разницы, руб.;
 ВВР — вычитаемые временные разницы, руб.;
 НВР — налогооблагаемые временные разницы, руб.;
 $\text{НП}_t(\text{НУ}_t)$ — текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), руб.;
 $R_y(D_y)$ — условный расход (условный доход), руб.;
 ПНО — постоянное налоговое обязательство, руб.;
 ПНА — постоянный налоговый актив, руб.;
 ОНА — отложенный налоговый актив, руб.;
 ОНО — отложенное налоговое обязательство, руб.

Рис. 4. Формирование текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка)

Полученная величина текущего налога на прибыль должна быть равна налогу на прибыль, рассчитанному по данным налогового учета.

Пример 4.

В организации по итогам отчетного периода по данным бухгалтерского учета получена прибыль 214 400 руб.

В отчетном периоде у организации были выявлены разницы по командировочным расходам и по амортизации основных средств (табл. 49).

Таблица 49

Разницы по командировочным расходам и по амортизации основных средств (пример)

Показатели		Виды расходов	
		Командировочные	Амортизация основных средств
Сумма расходов в учете, руб.	бухгалтерском	1840	42 734
	налоговом	1730	46 840
Разницы	вид	постоянная	временная налогооблагаемая
	сумма, руб.	110	4106
Налоговые обязательства	вид	постоянное	отложенное
	сумма, руб.	26	985

В результате образовались следующие налоговые обязательства:

постоянное налоговое обязательство — $110 \text{ руб.} \times 24\% = 26 \text{ руб.}$

отложенное налоговое обязательство — $4106 \text{ руб.} \times 24\% = 985 \text{ руб.}$

На начало отчетного периода остатков на счетах 09 и 77 не было.

По налогу на прибыль начислен условный расход

$214\,400 \text{ руб.} \times 24\% = 51\,456 \text{ руб.},$

Дебет 99 субсчет «Условный расход/доход по налогу на прибыль»

Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Проверку соответствия данных налогового учета данным бухгалтерского учета можно осуществить следующим образом:

$$НБ = \Phi P (\pm) P_{\Pi} + ВР_{В} - ВР_{Н},$$

где $НБ$ — налоговая база по налогу на прибыль;

ΦP — финансовый результат по данным бухгалтерского учета;

P_{Π} — постоянные разницы;

$ВР_{В}$ — вычитаемые временные разницы;

$ВР_{Н}$ — налогооблагаемые временные разницы.

При этом если постоянная разница образовалась из-за того, что в бухгалтерском учете расходы признаны в большей сумме, чем в налоговом учете, то сумма постоянной разницы прибавляется к

сумме финансового результата. Если наоборот — сумма постоянной разницы вычитается.

Пример 4 (продолжение).

Налоговая база по налогу на прибыль составляет

$$214\,400 \text{ руб.} + 110 \text{ руб.} - 4106 \text{ руб.} = 210\,404 \text{ руб.}$$

Текущий налог на прибыль составляет:

$$210\,404 \text{ руб.} \times 24\% = 50\,497 \text{ руб.}$$

Эта сумма налога отражена в декларации по налогу на прибыль. Такая же сумма налога сформирована на счете 68 по субсчету «Расчеты по налогу на прибыль».

При отражении в бухгалтерском учете налоговых активов и налоговых обязательств были сделаны следующие проводки:

Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 26 руб. — начислено постоянное налоговое обязательство;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 77 — 985 руб. — начислено отложенное налоговое обязательство;

Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 51 456 руб. — начислен условный расход по налогу на прибыль.

Таким образом, на конец отчетного периода кредитовое сальдо субсчета «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68 составляет

$$51\,456 \text{ руб.} + 26 \text{ руб.} - 985 \text{ руб.} = 50\,497 \text{ руб.}$$

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте объект налогообложения по налогу на прибыль организации.
2. Укажите виды и особенности признания доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организации.
3. Приведите общую характеристику расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых при исчислении налога на прибыль организации.
4. Что относится к амортизируемому имуществу при исчислении налога на прибыль организации? Охарактеризуйте амортизационные группы.
5. Охарактеризуйте методы расчета сумм амортизации по налогу на прибыль организации. Приведите на конкретном примере порядок их расчета. Укажите основные отличия и возможные преимущества для налогоплательщика при выборе метода.
6. Укажите особенности списания прямых и косвенных расходов.

7. Охарактеризуйте основные виды внереализационных доходов и расходов по налогу на прибыль организации.

8. Опишите общий порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль организации.

9. Охарактеризуйте особенности применения налоговых ставок по налогу на прибыль организации.

10. Приведите порядок расчета налога на прибыль организации на условном примере.

11. Опишите возможные варианты уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль организации.

12. Охарактеризуйте направления зачисления налога на прибыль организации в уровни бюджетной системы Российской Федерации.

13. Укажите общий порядок представления отчетности по налогу на прибыль организации.

14. Приведите общую характеристику налогового учета: назначение, виды регистров, их общую характеристику, порядок формирования налоговой базы.

15. Приведите общий порядок отражения в бухгалтерском учете отклонений (разниц), связанных с исчислением налога на прибыль организации.

16. Сформулируйте порядок формирования текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) в соответствии с ПБУ 18/02.

Глава 22. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОТДЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

§ 1. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Особенности определения доходов банков

При определении налоговой базы кредитных организаций следует учитывать особенности признания доходов и расходов:

- а) общий перечень «стандартных» доходов и расходов конкретизируется с учетом особенностей банковской деятельности;
- б) оговаривается дополнительный перечень «специфических» доходов и расходов.

К специфическим доходам банков относятся следующие доходы (ст. 290 НК РФ):

- в виде процентов от размещения банком от своего имени и за свой счет денежных средств, предоставления кредитов и займов;
- в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов;
- от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов;
- от проведения операций с иностранной валютой. Доходы банков от операций с иностранной валютой составляет положительная разница между доходами и расходами;
- по операциям купли-продажи драгоценных металлов и камней в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью;
- от операций по предоставлению банковских гарантий, авалей и поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение в денежной форме;
- в виде положительной разницы между полученной при прекращении права требования суммой средств и его учетной стоимостью;
- от депозитарного обслуживания клиентов;

- от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей;
- в виде платы за доставку, перевозку денежных средств, ценных бумаг, ценностей и банковских документов (кроме инкассации);
- в виде платы за перевозку и хранение драгоценных металлов и камней;
- в виде платы, получаемой банком от экспортеров и импортеров, за выполнение функций агентов валютного контроля;
- по операциям купли-продажи коллекционных монет в виде разницы между ценой реализации и ценой приобретения;
- в виде сумм, полученных банком по возвращенным кредитам, учтенных ранее в составе расходов;
- от осуществления форфейтинговых и факторинговых операций;
- от оказания услуг, связанных с установкой систем «клиент — банк»;
- в виде комиссионных сборов при проведении операций с валютными ценностями;
- в виде сумм восстановленного резерва на потери по ссудам, расходы на формирование которого были приняты в составе расходов;
- в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг, расходы на формирование которых были учтены в составе расходов, и другие доходы.

Коммерческие банки вправе самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения классифицировать данные доходы как доходы от реализации или внереализационные доходы в зависимости от того, относятся ли соответствующие операции к уставной деятельности.

1.2. Особенности определения расходов банков

К специфическим расходам банков относятся следующие виды расходов:

- проценты по договорам банковского вклада, собственным долговым обязательствам, межбанковским кредитам, приобретенным кредитам рефинансирования, займам и вкладам в драгоценных металлах;
- суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам;

- комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям;
- расходы от проведения операций с иностранной валютой;
- убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и камней;
- расходы банка по контролю за соответствием стандартам качества, по аффинажу драгоценных металлов;
- расходы по переводу пенсий и пособий;
- расходы по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств;
- суммы, уплачиваемые за инкассацию;
- расходы по ремонту и реставрации инкассаторского инвентаря;
- расходы, связанные с уплатой сбора за государственную регистрацию ипотеки;
- расходы по аренде автомобильного транспорта для инкассации;
- расходы по аренде брокерских мест;
- расходы по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров;
- расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых и факторинговых операций;
- расходы по гарантиям, поручительствам, акцептам и авалам от других организаций;
- комиссионные сборы;
- положительная разница от превышения отрицательной переоценки драгоценных металлов над положительной переоценкой;
- суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам;
- суммы отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг;
- суммы страховых взносов банков на страхование вкладов физических лиц;
- суммы страховых взносов на случай смерти или инвалидности заемщика, при условии их компенсации заемщиком, и другие расходы.

1.3. Расходы на формирование резервов банков

Кроме резервов по сомнительным долгам банки могут создавать резерв на возможные потери по ссудам. Такие отчисления признаются расходом с учетом некоторых ограничений. Так, не

учитываются расходы в виде отчислений в резервы на возможные потери по ссудам, сформированные:

- под задолженность, относимую к стандартной;
- под векселя, за исключением учтенных банками векселей третьих лиц, по которым вынесен протест в неплатеже.

Суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам включаются в состав внереализационных расходов.

Не полностью использованные банком резервы могут быть перенесены на следующий отчетный период. При этом сумма вновь создаваемого резерва должна быть скорректирована на сумму остатков резерва.

1.4. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов банков

Налоговый учет доходов и расходов ведется в коммерческих банках на основании отражения операций и сделок в аналитическом учете.

Доходы и расходы по операциям, относящимся к будущим периодам, по которым были произведены авансовые платежи в текущем отчетном периоде, учитываются в составе расходов при наступлении соответствующего отчетного периода. Аналитический учет доходов и расходов по операциям ведется в разрезе каждого договора с отражением даты, суммы аванса и периода.

Доходы и расходы по корреспондентским отношениям, по расчетно-кассовому обслуживанию, открытию счетов в других банках и другим операциям признаются на дату совершения операции, или на последний день отчетного периода.

Сумма положительных (отрицательных) разниц от переоценки учетной стоимости драгоценных металлов включается в состав доходов в виде превышения положительной переоценки над отрицательной, а в состав расходов — отрицательной над положительной.

При реализации драгоценных металлов доходом признается положительная разница между ценой реализации и учетной стоимостью, а расходом — отрицательная разница. Под учетной стоимостью драгоценных металлов понимается их покупная стоимость с учетом переоценки.

При учете операций с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом которых являются иностранная валюта и драгоценные металлы, требования и обязательства определяют-

ся с учетом переоценки стоимости базисного актива при изменении курса иностранных валют и цен на драгоценные металлы.

По сделкам с драгоценными камнями в налоговом учете отражаются количественная и стоимостная характеристики драгоценных камней. Их переоценка на преysкуранные цены не признается доходом (или расходом). При выбытии реализованных драгоценных камней финансовый результат определяется в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью. Аналитический учет ведется по каждому договору купли-продажи драгоценных камней. В нем отражаются даты совершения операций купли-продажи, цена покупки, цена продажи, количественные и качественные характеристики драгоценных камней.

§ 2. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ СТРАХОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1. Особенности определения доходов страховых организаций (страховщиков)

Кроме «стандартных» видов доходов, признаваемых для всех организаций, в налогообложении страхового сектора предусмотрены «специфические» доходы и расходы.

К специфическим доходам от реализации страховых услуг страховых организаций относятся следующие доходы (ст. 293 НК РФ):

- страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования (в размере доли страховой премии страховщика);
- суммы уменьшения страховых резервов в предыдущие отчетные периоды;
- вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования;
- вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования;
- суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование;
- суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование;
- доходы от реализации перешедшего к страховщику права требования страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб;
- суммы признанных должником санкций за неисполнение условий договоров страхования;

- вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера;
- вознаграждения, полученные страховщиком за оказание услуг сюрвейера и аварийного комиссара;
- суммы возврата части страховых премий по договорам перестрахования при их досрочном прекращении и другие доходы.

К внереализационным доходам страховой организации относятся (ст. 250 НК РФ):

- доходы от реализации перешедшего к страховщику в соответствии с действующим законодательством права требования страхователя (выгодоприобретателя) к лицам, ответственным за причиненный ущерб;
- суммы, полученные в виде санкций за неисполнение условий договоров страхования;
- суммы уменьшения страховых резервов, образованных в предыдущие отчетные периоды с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах;
- суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование.

2.2. Особенности определения расходов страховых организаций (страховщиков)

К специфическим расходам страховых организаций относятся следующие расходы (ст. 294 НК РФ):

- суммы отчислений в страховые резервы:
 - а) в резерв гарантий и резерв текущих компенсационных выплат;
 - б) суммы отчислений в резервы, формируемые в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования (выплаты рент, аннуитетов, пенсий и прочие выплаты);
- суммы страховых премий по рискам, переданным в перестрахование;
- вознаграждения и тантъемы по договорам перестрахования;
- суммы процентов на депо премий по рискам, переданным в перестрахование;
- вознаграждения состраховщику по договорам сострахования;

- возврат части страховых премий, выкупных сумм по договорам страхования, сострахования и перестрахования;
- вознаграждения за оказание услуг страхового агента или страхового брокера;
- расходы по оплате полученных услуг, связанных со страховой деятельностью:
 - а) услуг актуариев;
 - б) медицинского обследования при заключении договоров страхования жизни и здоровья (при оплате страховщиком);
 - в) детективных услуг;
 - г) услуг специалистов (экспертов, сюрвейеров, аварийных комиссаров, юристов), привлекаемых для оценки страхового риска, определения страховой стоимости имущества и размера страховой выплаты, оценки последствий страховых случаев, урегулирования страховых выплат;
 - д) услуг по изготовлению страховых документов;
 - е) услуг организаций за безналичное перечисление страховых взносов из заработной платы;
 - ж) услуг организаций по выдаче справок, статистических данных, заключений и других документов;
 - з) инкассаторских услуг и другие расходы.

При этом к внереализационным расходам страховой организации из перечисленных относятся:

- суммы отчислений в страховые резервы;
- суммы процентов на депо премий по рискам, переданным в перестрахование.

Доходы налогоплательщика в виде страхового взноса признаются на дату возникновения его ответственности перед страхователем.

По долгосрочным договорам страхования жизни доход в виде части страхового взноса признается в момент возникновения у налогоплательщика права на получение очередного страхового взноса.

Страховые выплаты включаются в состав расходов на дату возникновения у налогоплательщика обязательства по выплате страхового возмещения.

§ 3. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Понятие постоянного представительства иностранной организации

Налогообложение иностранных организаций на территории Российской Федерации зависит от того, осуществляется ли предпринимательская деятельность через постоянное представительство иностранной организации или без него. Данное обстоятельство оказывает влияние на налогообложение не только иностранных организаций, но и их контрагентов — российских и иностранных организаций, поскольку они в ряде случаев квалифицируются как налоговые агенты и обязаны удерживать налоги с выплачиваемых доходов. Таким образом, уже в момент подписания контракта с иностранной организацией должны быть предусмотрены суммы удерживаемых в соответствии с российским законодательством налогов.

Под *постоянным представительством* иностранной организации в Российской Федерации понимается обособленное подразделение организации, через которое регулярно осуществляется предпринимательская деятельность на территории Российской Федерации, связанная (ст. 306 НК РФ):

- с использованием природными ресурсами;
- проведением работ по строительству, установке, монтажу, обслуживанию и с эксплуатацией оборудования;
- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации складов и др.

В соответствии с международными актами в сфере налогообложения под постоянным представительством иностранной организации понимают фиксированное место, через которое организация осуществляет свою деятельность, включая место управления, филиал, офис, завод, шахту, буровую установку, причал или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, а также зависимых агентов¹.

Необходимо отметить, что понятие постоянного представительства имеет не организационно-правовое значение, а характеризует деятельность иностранной организации в Российской Федерации,

¹ OECD Model convention on Income and Capital // International Bureau of Fiscal Documentation. Supplementary Service to European Taxation. 1998.

которая влияет на возникновение обязанности по уплате налога на прибыль.

Не могут являться основанием для образования постоянного представительства следующие события:

- владение иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций;
- организация совместной деятельности;
- предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации;
- осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров;
- осуществление деятельности на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если она осуществляет поставки с территории Российской Федерации принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем, а также в случае, если эта организация осуществляет деятельность через зависимого агента.

3.2. Особенности налогообложения иностранных организаций через постоянное представительство в Российской Федерации

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

- доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;
- доходы иностранной организации от владения, пользования или распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;
- другие доходы от источников в Российской Федерации.

К доходам иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Прибыль иностранной организации от деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство определяется как разность между всеми относящимися к постоянному представительству доходами и всеми произведенными этим постоянным представительством расходами.

В случае если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного или вспомогательного характера в интересах третьих лиц и в этих целях образует постоянное представительство и при этом не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого представительства.

При наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации нескольких отделений, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

В большинстве случаев иностранная организация, действующая в форме постоянного представительства, считается образованной с начала регулярной деятельности. Исключения составляют:

а) иностранная организация осуществляет в Российской Федерации деятельность, связанную с использованием недрами или другими природными ресурсами. Постоянное представительство считается образованным с более ранней из следующих дат:

- даты вступления в силу лицензии на осуществление деятельности;
- даты фактического начала деятельности (п. 3 ст. 306 НК РФ);

б) иностранная организация ведет деятельность на строительной площадке. При этом началом существования строительной площадки считается более ранняя из следующих дат:

- дата подписания акта о передаче площадки подрядчику;
- дата фактического начала работ (п. 3 ст. 308 НК РФ).

В обязанности иностранных организаций входит уплата авансовых платежей и суммы налога.

Налоговая декларация, а также годовой отчет о деятельности в Российской Федерации представляются в налоговый орган по местонахождению постоянного представительства этой организации.

3.3. Особенности налогообложения иностранных организаций не через постоянное представительство в Российской Федерации

Отдельные виды доходов, полученных иностранной организацией, не связанных с предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. К ним относятся:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру российских организаций;
- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций;
- процентный доход от долговых обязательств;
- доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации акций российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества на территории Российской Федерации;
- доходы от реализации недвижимого имущества на территории Российской Федерации;
- доходы от сдачи в аренду имущества на территории Российской Федерации;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами договорных обязательств и другие доходы.

Налоговая база по доходам иностранной организации исчисляется в валюте получения доходов.

3.4. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов иностранной организации, удерживаемого налоговым агентом

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживается налоговым агентом при каждой выплате доходов, кроме случаев:

- когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода, и в распоряжении налогового агента находится копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах;
- когда в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организации, предусмотрена налоговая ставка 0%;

- выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если предусмотрено их освобождение от удержания;
- выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами не облагаются налогом в Российской Федерации;
- выплаты доходов организациям, являющимся иностранными организаторами Олимпийских и Параолимпийских игр 2014 г. в г. Сочи.

Пример.

ОАО «Транском» выплачивает иностранной организации вознаграждение (не облагается НДС). Сумма вознаграждения установлена контрактом в размере 12 460 евро за один квартал. Российской организации не представлены соответствующие документы о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах. Сумма удержанного налога на доходы составит (ставка налога на доходы — 20%), евро:

$$12\,460 \times \frac{20}{100} = 2492 \text{ евро.}$$

Размер дохода, который будет перечислен иностранной организации, составит $12\,460 - 2492 = 9968$ евро.

По итогам отчетного периода налоговый агент представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в налоговый орган по месту своего нахождения.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте особенности определения и учета доходов и расходов кредитных организаций при исчислении налога на прибыль организаций.
2. Охарактеризуйте особенности определения доходов и расходов страховых организаций при исчислении налога на прибыль организаций.
3. Дайте общую характеристику постоянного представительства иностранной организации.
4. Сформулируйте основные особенности налогообложения иностранных организаций через постоянное представительство.
5. Сформулируйте основные особенности налогообложения иностранных организаций не через постоянное представительство.
6. Изложите особенности исчисления и уплаты налога с доходов иностранной организации при его удержании налоговым агентом.

Глава 23. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

§ 1. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц (НДФЛ) являются физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 месяцев. В целях налогообложения период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами признаются:

- российские военнослужащие, проходящие службу за границей;
- сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Объектом налогообложения являются доходы, полученные налогоплательщиками:

- от источников в Российской Федерации или от источников за ее пределами — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в Российской Федерации — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

§ 2. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Общий порядок определения налоговой базы. Налоговую базу по НДФЛ формируют все доходы налогоплательщика, полученные в денежной и натуральной формах, доходы в виде материальной выгоды.

Для доходов, по которым предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму освобождаемых от налогообложения доходов и на сумму стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов:

$$B_H = D - O - B,$$

где B_H — налоговая база, руб.;
 D — доходы, руб.;
 O — доходы, освобождаемые от налогообложения, руб.;
 B — сумма стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов, руб.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы полученных доходов, облагаемых по налоговой ставке 13%, то налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница переносится только по имущественным налоговым вычетам.

Для доходов, по которым предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как сумма соответствующих доходов. При этом стандартные, социальные и имущественные налоговые вычеты не применяются.

Получение доходов в натуральной форме. При получении налогоплательщиком доходов от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров налоговая база принимается равной рыночной стоимости товаров.

При этом в их стоимость включаются НДС, акцизы и исключается частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

К доходам в натуральной форме относятся:

- оплата за налогоплательщика организациями или индивидуальными предпринимателями товаров или имущественных прав;
- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой;
- оплата труда в натуральной форме.

Получение доходов в виде материальной выгоды. К доходам налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, относятся:

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей, кроме материальной выгоды, полученной:

- в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода;
- от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство или приобретение на территории Российской Федерации недвижимости в случае, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров по гражданско-правовым договорам у взаимозависимых лиц;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Экономия на процентах. При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах налоговая база определяется как:

- превышение суммы процентов за пользование заемными и кредитными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, установленной на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов по договору;
- превышение суммы процентов за пользование заемными и кредитными средствами, выраженными в иностранной валюте исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной по договору.

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств, исчисление, удержание и перечисление налога осуществляются налоговым агентом.

Приобретение товаров у взаимозависимых лиц. При получении дохода в виде материальной выгоды от приобретения товаров у взаимозависимых лиц налоговая база выражается как превышение цены однородных товаров, реализуемых взаимозависимыми лицами в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации однородных товаров налогоплательщику.

Приобретение ценных бумаг. При получении дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг налоговая база

определяется как превышение их рыночной стоимости, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены, над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

§ 3. ДОХОДЫ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

От налогообложения освобождаются следующие виды доходов физических лиц:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности, установленные действующим законодательством; выплаты и компенсации; государственные пенсии;
- все виды компенсационных выплат, связанных:
 - а) с возмещением вреда здоровью;
 - б) бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива;
 - в) оплатой стоимости натурального довольствия;
 - г) увольнением работников и др.;
- вознаграждения донорам;
- алименты;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов, предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- суммы, получаемые в виде международных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования и т.д.;
- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:
 - а) налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием;
 - б) работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;
 - в) в виде гуманитарной помощи;
 - г) малоимущим и социально незащищенным категориям граждан;
 - д) пострадавшим от террористических актов;
 - е) работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка (не более 50 тыс. руб. на ребенка);

- суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок;
- суммы, уплаченные работодателями за счет чистой прибыли за лечение и медицинское обслуживание своих работников;
- стипендии учащихся, студентов, аспирантов и т.д.;
- доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде;
- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства;
- доходы налогоплательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции;
- доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования;
- доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных;
- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования;
- доходы, получаемые от физических лиц в порядке дарения (кроме недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев), если даритель и одаряемый являются членами семьи, близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, дедушкой, бабушкой и внуками, братьями и сестрами);
- призы в денежной или натуральной форме, полученные спортсменами за призовые места на спортивных соревнованиях;
- суммы, выплачиваемые организациями или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях;
- суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профи-

лактики инвалидности и реабилитации инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов;

- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;
- доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, если:
 - а) проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;
 - б) установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:
 - а) стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;
 - б) стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями государственных органов;
 - в) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
 - г) возмещение работодателями своим работникам стоимости приобретенных медикаментов;
 - д) суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;
- доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву;
- суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями;
- выплаты, производимые профсоюзными комитетами членам профсоюзов за счет членских взносов;
- выигрыши по облигациям государственных займов;
- помощь, подарки, полученные ветеранами, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто (не более 10 000 руб. за налоговый период);

- средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей;
- суммы, получаемые налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение затрат на уплату процентов по займам (кредитам);
- суммы выплат на приобретение или строительство жилого помещения, предоставленные за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов
- в виде сумм дохода от инвестирования, использованных для приобретения (строительства) жилых помещений участниками накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих.

§ 4. НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

4.1. Стандартные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы, по которой установлена ставка 13%, применяются стандартные налоговые вычеты:

- 1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода:
 - для лиц, получивших лучевую болезнь, инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, принимавших в 1986—1987 гг. участие в работах по ее ликвидации;
 - лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших службу в 1986—1987 гг. в зоне отчуждения АЭС.
 - для военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;
 - для лиц, ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
 - для лиц, непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия до 31 января 1963 г., и др.
- 2) в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода:
 - для Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

- для лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- для участников Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР;
- для лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г. независимо от срока пребывания;
- для бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- для инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп и др.;

3) налоговый вычет в размере 400 руб. предоставляется для остальных плательщиков. Он применяется до месяца, в котором доход нарастающим итогом с начала налогового периода не превысил 20 000 руб.;

4) налоговый вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями. Он применяется до месяца, в котором доход нарастающим итогом с начала налогового периода не превысил 40 000 руб.

Налоговый вычет расходов на содержание детей производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей, опекунов или попечителей.

Налогоплательщики, имеющие право более чем на один стандартный налоговый вычет в размере 3000, 500 или 400 руб., получают максимальный из них.

Стандартный налоговый вычет в размере 600 руб. предоставляется независимо от других стандартных вычетов.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются одним из налоговых агентов по выбору налогоплательщика.

4.2. Социальные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы, для которой применяется ставка 13%, налогоплательщики имеют право на получение социальных налоговых вычетов в сумме, уплаченной:

- на благотворительные цели организациям науки, культуры, образования, финансируемым из средств бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых религиозным организациям, но не более 25% суммы полученного дохода;
- за свое обучение, — в размере не более 50 000 руб., а также за обучение детей в возрасте до 24 лет; налогоплательщиком-опекуном (попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере не более 50 000 руб. на каждого ребенка (кроме случаев оплаты расходов за обучение за счет средств материального (семейного) капитала);
- за услуги по лечению налогоплательщика, его супруга (супруги), родителей, детей до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации, а также в размере стоимости медикаментов в соответствии с перечнями медицинских услуг, дорогостоящих видов лечения и лекарственных средств, утверждаемыми Правительством РФ. Общая сумма вычета не более 50 000 руб.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

Социальные налоговые вычеты предоставляются при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

4.3. Имущественные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы, для которой применяется налоговая ставка 13%, налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

1) в суммах, полученных от продажи объектов недвижимости, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее трех лет,

но не превышающих 125 000 руб. При продаже объектов недвижимости и другого имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный вычет предоставляется в сумме, полученной при продаже указанного имущества.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов. Такое право не распространяется на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с предпринимательской деятельностью;

2) в сумме, израсходованной на новое строительство или приобретение жилья, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам и кредитам.

Общий размер имущественного налогового вычета не может превышать 1 000 000 руб. без учета уплаты процентов по целевым займам и кредитам.

Данный имущественный налоговый вычет предоставляется однократно.

Если в текущем налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, то его остаток может быть перенесен на последующие периоды до полного использования.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются или при подаче налоговой декларации после налогового периода, или при обращении к работодателю в течение налогового периода.

4.4. Профессиональные налоговые вычеты

При определении размера налоговой базы, для которой применяется ставка 13%, отдельные налогоплательщики имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов, в их числе:

1) частные предприниматели — в сумме фактически произведенных расходов.

Суммы налога на имущество физических лиц принимаются к вычету, если имущество используется для предпринимательской деятельности.

Если налогоплательщики не могут документально подтвердить свои расходы, профессиональный налоговый вычет принимается в размере 20% общей суммы доходов от предпринимательской деятельности;

2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ по гражданско-правовым договорам, — в сумме фактически произведенных расходов;

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения, — в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если расходы не могут быть подтверждены документально, то они принимаются по нормативам, приведенным в ст. 221 НК РФ.

Профессиональные налоговые вычеты реализуются путем подачи заявления налоговому агенту, а при его отсутствии — в момент подачи налоговой декларации.

§ 5. НАЛОГОВЫЕ СТАВКИ

По НДФЛ установлены ставки в размере 13, 35, 30 и 9%.

Налоговая ставка в размере 35% применяется в отношении:

- стоимости любых выигрышей и призов (в части превышения суммы в 4000 руб.);
- страховых выплат по договорам добровольного страхования (в части превышения сумм страховых выплат над суммой страховых взносов, скорректированной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации);
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, по рублевым вкладам (кроме срочных пенсионных вкладов сроком не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Налоговая ставка в размере 30% применяется в отношении всех доходов налоговых нерезидентов Российской Федерации.

Налоговая ставка в размере 9% применяется в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, в виде дивидендов, процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.

В остальных случаях применяется налоговая ставка в размере 13%.

§ 6. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ

Порядок исчисления и уплаты налога налоговыми агентами. Налоговый период. Сумма НДФЛ рассчитывается как произведение налоговой базы (B_H) и налоговой ставки (i):

$$\text{НДФЛ} = B_H \times \frac{i}{100}.$$

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам.

Налоговым периодом является календарный год.

Налоговые агенты, от которых налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить налог, удержать его у налогоплательщика и уплатить сумму налога в бюджет. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Расчет суммы НДФЛ к уплате в бюджет производится налоговыми агентами ежемесячно нарастающим итогом с начала года по всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы суммы налога.

Сумма налога по доходам с другими налоговыми ставками исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме дохода.

Налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке денежных средств на выплату дохода.

Если совокупная сумма удержанного налога составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога в следующем месяце, не позднее декабря текущего года.

Не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами, и подают в налоговый орган сведения о доходах и суммах начисленных и удержанных налогов ежегодно не позднее 1 апреля следующего за налоговым периодом года. Указанные сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций. Не представляются сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары в том случае, если они предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию и постановку на учет.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридиче-

скими консультациями. Данные лица для адвокатов являются налоговыми агентами.

Дата фактического получения дохода определяется как:

- 1) последний день месяца — при получении дохода в виде оплаты труда;
- 2) день выплаты дохода — при получении доходов в денежной форме;
- 3) день передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме;
- 4) день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным и кредитным средствам, день приобретения товаров, ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

Особенности исчисления налога в отношении отдельных видов доходов. Порядок уплаты налога.

При получении отдельных видов доходов налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму НДФЛ, а именно по доходам:

- в виде вознаграждений, полученных по гражданско-правовым договорам от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;
- полученным от продажи имущества;
- налоговых резидентов Российской Федерации от источников, находящихся за пределами Российской Федерации;
- при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами;
- в виде выигрышей по лотереям, тотализаторам и т.д.

Общая сумма НДФЛ исчисляется с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами. При этом убытки прошлых лет не уменьшают налоговую базу.

Общая сумма налога уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля следующего за налоговым периодом года.

Суммы налога, не удержанные налоговыми агентами, уплачиваются налогоплательщиками равными долями в два платежа:

- первый — не позднее 30 дней с даты получения налогового уведомления об уплате налога;
- второй — не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Суммы НДФЛ зачисляются органами Федерального казначейства в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации в размере 100% (ст. 56, 61, 61.1 и 61.2 БК РФ).

Индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной практикой, а также физические лица, получающие доходы по

договорам гражданско-правового характера, от продажи имущества, от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, в виде выигрышей по итогам года, должны представить налоговую декларацию не позднее 30 апреля.

В налоговых декларациях указываются все полученные доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте группы налогоплательщиков и соответствующие объекты налогообложения налогом на доходы физических лиц.

2. Сформулируйте общий порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц.

3. Приведите понятие материальной выгоды.

4. Приведите общую характеристику доходов, не учитываемых при налогообложении НДФЛ.

5. Приведите общую характеристику налоговых вычетов, применяемых по налогу на доходы физических лиц.

6. Приведите на конкретном примере порядок применения стандартных налоговых вычетов.

7. Охарактеризуйте порядок применения социальных налоговых вычетов.

8. Каков порядок применения имущественных налоговых вычетов?

9. Охарактеризуйте порядок применения профессиональных налоговых вычетов.

10. Перечислите ставки налога на доходы физических лиц и охарактеризуйте условия их применения.

11. Изложите на конкретном примере порядок расчета налога на доходы физических лиц в зависимости от условий формирования налоговой базы.

12. Назовите возможные даты признания доходов при исчислении налога на доходы физических лиц.

13. Изложите порядок уплаты налога на доходы физических лиц.

14. Изложите порядок представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц.

Раздел VII

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Глава 24. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

§ 1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ

Основания и порядок уплаты государственной пошлины определяет глава 25.3 «Государственная пошлина» Налогового кодекса.

Государственная пошлина — сбор, взимаемый с лиц при обращении в государственные органы, органы местного самоуправления или к должностным лицам, которые уполномочены совершать юридически значимые действия.

Плательщиками государственной пошлины являются:

а) организации, если они:

- обращаются за совершением юридически значимых действий;
- выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины;

б) физические лица.

§ 2. ПОРЯДОК И СРОКИ УПЛАТЫ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ

Плательщики уплачивают государственную пошлину в следующие сроки:

1) при обращении в Конституционный Суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям — до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы;

2) при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;

3) при обращении за выдачей документов — до выдачи документов;

4) при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля;

5) при обращении за совершением иных юридически значимых действий — до подачи соответствующих документов.

Отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица на срок до 6 месяцев. При этом на сумму государственной пошлины проценты не начисляются.

Суммы государственной пошлины зачисляются в федеральный бюджет и в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (табл. 50).

Таблица 50

Нормативы отчислений государственной пошлины в бюджетную систему Российской Федерации

Виды и направления зачисления государственной пошлины	Основание
Государственная пошлина, зачисляемая в федеральный бюджет (100%)	
По делам, рассматриваемым в арбитражных судах, Конституционным Судом Российской Федерации	Ст. 50 БК РФ
За право вывоза культурных ценностей, предметов коллекционирования по палеонтологии и минералогии	
За государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий	
За совершение действий при осуществлении федерального пробирного надзора	
За совершение действий по официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологий интегральных микросхем	
За получение ресурса нумерации оператором связи	
За регистрацию декларации о соответствии требованиям средств и услуг связи	
Государственная пошлина, зачисляемая в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации (100%)	
По делам, рассматриваемым конституционными судами субъектов Российской Федерации	Ст. 56 БК РФ
За государственную регистрацию региональных и местных общественных объединений	
За государственную регистрацию региональных отделений политической партии	
За государственную регистрацию региональных СМИ	
По делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями	Ст. 61.1 БК РФ, ст. 2 ФЗ 120-ФЗ
За совершение нотариальных действий	
За государственную регистрацию транспортных средств	
За выдачу разрешения на распространение наружной рекламы	
За выдачу ордера на квартиру	

§ 3. РАЗМЕРЫ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ

Размеры государственной пошлины установлены в зависимости от оснований ее уплаты, органов, совершающих юридически значимые действия.

Отдельные размеры государственной пошлины приведены в табл. 51.

Таблица 51

Размеры государственной пошлины

Основания для уплаты	Размер
1. По делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями при подаче (ст. 333.19 НК РФ)	
1. Исковое заявления имущественного характера при цене иска: до 10 000 руб. 10 001—50 000 руб. 50 001—100 000 руб. 100 001—500 000 руб. свыше 500 000 руб.	4% цены иска, но не менее 200 руб. 400 руб. + 3% *2 1600 руб. + 2% *2 2600 руб. + 1% *2 6600 руб. + 0,5% *3, но не более 20 000 руб.
2. Заявления о вынесении судебного приказа	50% пошлины *4
3. Исковое заявления имущественного характера:	100/2000 руб. *1
4. Надзорной жалобы	50% пошлины *4
5. Исковое заявления о расторжении брака	200 руб.
6. Заявления об оспаривании нормативных правовых актов органов государственной власти, органов местного самоуправления	100/2000 руб. *1
7. Заявления об оспаривании решения органов государственной власти, органов местного самоуправления, нарушивших права и свободы граждан или организаций	100 руб.
8. Заявления по делам особого производства	То же
9. Апелляционной жалобы и (или) кассационной жалобы	50% пошлины *4
10. Заявления о повторной выдаче копий решений суда, а также при подаче заявления о выдаче дубликатов исполнительных документов	2 руб. за 1 страницу, но не менее 20 руб.
11. Заявления о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решений третейского суда	1000 руб.
12. Заявления об отмене решения третейского суда	То же
13. Заявления об обеспечении иска, рассматриваемого в третейском суде	100 руб.
14. Заявления по делам о взыскании алиментов	100 руб.

Основания для уплаты	Размер
2. По делам, рассматриваемым в арбитражных судах при подаче заявления (ст. 333.21 НК РФ)	
Имущественного характера, при цене иска: до 50 000 руб. 50 001—100 000 руб. 100 001—500 000 руб. 500 001—1 000 000 руб. свыше 1 000 000 руб.	4% цены иска, но не менее 500 руб. 2000 руб. + 3% * ² 3500 руб. + 2% * ² 11 500 руб. + 1% * ² 16 500 руб. + 0,5% * ³ , но не более 100 000 руб.
О признании правовых актов недействующими, недействительными	100/2000 руб. * ¹
по договорным спорам	2000 руб.
иных заявлений неимущественного характера	То же
О признании должника банкротом	»
Об установлении фактов, имеющих юридическое значение	1000 руб.
О вступлении в дело третьих лиц:	
По спорам имущественного (без оценки) и неимущественного характера	100% пошлины * ⁴
По спорам имущественного характера	в размере пошлины, исходя из оспариваемой суммы
О выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решения третейского суда	1000 руб.
Заявления об обеспечении иска	То же
Об отмене решения третейского суда	»
О признании решения иностранного суда, иностранного арбитражного решения	»
Апелляционной или кассационной жалобы на решения или постановления арбитражного суда	50% пошлины * ⁴
О повторной выдаче копий решений суда, при подаче заявления о выдаче дубликата исполнительного листа	2 руб. за 1 страницу, но не менее 20 руб.
3. По делам, рассматриваемым конституционными судами (ст. 333.23 НК РФ)	
Конституционным Судом Российской Федерации: при направлении запроса или ходатайства при направлении жалобы организацией при направлении жалобы физическим лицом	4500 руб. То же 300 руб.
Конституционными судами субъектов Российской Федерации:	
при обращении организации	3000 руб.

Основания для уплаты	Размер
при обращении физического лица	200 руб.
4. За совершение нотариальных действий (ст. 333.24 НК РФ)	
За удостоверение:	
доверенностей на совершение сделок	200 руб.
прочих доверенностей	То же
доверенностей, выдаваемых в порядке передоверия	»
договоров об ипотеке жилого помещения в обеспечение возврата кредита на приобретение или строительство жилья	»
другого недвижимого имущества	0,3% суммы договора, но не более 3000 руб.
морских и воздушных судов, а также судов внутреннего плавания	0,3% суммы договора, но не более 30 000 руб.
прочих договоров, предмет которых подлежит оценке	0,5% суммы договора, но не менее 300 руб. и не более 20 000 руб.
соглашения об уплате алиментов	250 руб.
договоров уступки требования по договору об ипотеке жилого помещения, по кредитному договору и договору займа, обеспеченному ипотекой жилого помещения	300 руб.
сделок, предмет которых не подлежит оценке	500 руб.
учредительных документов организаций	То же
брачного договора	»
договоров поручительства	0,5% суммы обязательств, не менее 200 руб. и не более 20 000 руб.
соглашения об изменении или о расторжении нотариально удостоверенного договора	200 руб.
завещаний, за принятие закрытого завещания	100 руб.
доверенностей на право пользования или распоряжения имуществом	100—500 руб.
доверенностей на право пользования автотранспортными средствами	250—400 руб.
За вскрытие конверта с закрытым завещанием и оглашение закрытого завещания	300 руб.
За совершение морского протеста	30 000 руб.
За свидетельствование верности перевода документа	100 руб. за 1 страницу
За совершение исполнительной надписи	0,5% взыскиваемой суммы, но не более 20 000 руб.

Основания для уплаты	Размер
За принятие на депозит денежных сумм или ценных бумаг	0,5% суммы, но не менее 20 руб. и не более 20 000 руб.
За свидетельствование подлинности подписи	100—200 руб.
За выдачу свидетельства о праве на наследство: детям, полнородным братьям и сестрам наследодателя другим наследникам	0,3% стоимости имущества, но не более 100 000 руб. 0,6% стоимости имущества, но не более 1 000 000 руб.
За принятие мер по охране наследства	600 руб.
За совершение протеста векселя	1% неоплаченной суммы, но не более 20 000 руб.
За выдачу дубликатов документов	100 руб.
За совершение прочих нотариальных действий	100 руб.
5. За государственную регистрацию юридически значимых действий, совершаемых уполномоченными органами (ст. 333.26 НК РФ)	
За государственную регистрацию заключения брака	200 руб.
За государственную регистрацию расторжения брака	100—200 руб. с каждого из супругов
За государственную регистрацию установления отцовства	100 руб.
За государственную регистрацию перемены имени	500 руб.
За внесение исправлений в записи актов гражданского состояния	200 руб.
За выдачу повторного свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния	100 руб.
За выдачу физическим лицам справок из архивов органов записи актов гражданского состояния	50 руб.
6. За совершение действий, связанных с приобретением гражданства, с въездом в Российскую Федерацию (ст. 333.28 НК РФ)	
За выдачу паспорта гражданина Российской Федерации (кроме жителей Калининградской обл.)	200—400 руб.
За внесение изменений в паспорт гражданина Российской Федерации	50 руб.
За выдачу проездного документа беженца	100 руб.
За выдачу либо продление срока действия визы для выезда за пределы Российской Федерации	300 руб.
За выдачу визы	300—400 руб.
За выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию	200 руб. за каждого приглашенного

Основания для уплаты	Размер
За внесение изменений в оформленное приглашение на въезд	100 руб.
За внесение изменений в выданный ранее документ для въезда	50% размера пошлины, уплаченной за выдачу документа
За выдачу вида на жительство	1000 руб.
За выдачу разрешения на временное пребывание в Российской Федерации	400 руб.
За выдачу разрешений на привлечение иностранных работников	3000 руб. за каждого работника
За выдачу разрешения на работу иностранному гражданину	1000 руб.
За рассмотрение заявлений о приеме в гражданство	То же
За выдачу документов, необходимых для установления трудовой пенсии	10 руб. за каждый документ
7. За официальную регистрацию программ для ЭВМ, базы данных (ст. 333.30 НК РФ)	
За рассмотрение заявки на официальную регистрацию программы для ЭВМ	270/720 руб. * ¹
За выдачу свидетельства об официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы	180 руб.
За выдачу свидетельства о регистрации, связанную с внесением изменений	180/360 руб. * ¹
За регистрацию договора о полной передаче прав на программу для ЭВМ	675 руб.
За регистрацию договора о частичной передаче прав на программу для ЭВМ	450 руб.
8. За совершение действий при осуществлении федерального пробирного надзора (ст. 333.31 НК РФ)	
За опробование и клеймение бытовых изделий из драгоценных металлов	60—150 руб.
За экспертизу бытовых изделий из драгоценных металлов	до 1700 руб. за одну единицу
За выполняемую экспертизу драгоценных металлов для музеев	до 25 руб. за одну единицу
За выполняемую экспертизу драгоценных металлов по запросу правоохранительных органов	до 120 руб. за одну единицу
За проведение анализа материалов, содержащих драгоценные металлы	до 700 руб. за определение одного элемента
За проведение разных работ	до 300 руб.
9. За государственную регистрацию прочих юридически значимых действий (ст. 333.33 НК РФ)	
За государственную регистрацию юридического лица	2000 руб.

Основания для уплаты	Размер
За государственную регистрацию политической партии	1000 руб.
За государственную регистрацию изменений в учредительные документы юридического лица	20% пошлины *5
За аккредитацию филиалов иностранных организаций	60 000 руб.
За государственную регистрацию договоров коммерческой концессии	1000 руб. за каждый договор
За государственную регистрацию изменений договоров коммерческой концессии	20% пошлины *5
За государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя	400 руб.
За выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя	20% пошлины *5
За государственную регистрацию национальных СМИ	2000—3000 руб.
За государственную регистрацию локальных СМИ	1000—1500 руб.
За выдачу дубликата свидетельства о государственной регистрации СМИ	20% пошлины *5
За внесение изменений в свидетельство о государственной регистрации СМИ	20% пошлины *5
За государственную регистрацию лекарственных средств	2000 руб.
За регистрацию иностранного гражданина	100 руб.
За выдачу и обмен паспорта гражданина Российской Федерации	То же
За повторную выдачу паспорта гражданина Российской Федерации	150 руб.
За государственную регистрацию договора о залоге транспортных средств	0,1% суммы договора, но не более 1000 руб.
За государственную регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс	0,1% стоимости имущества, но не более 30 000 руб.
За государственную регистрацию прав, ограничений прав на недвижимое имущество	500/7500 руб.*1
За внесение изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним	100/300 руб.*1
За государственную регистрацию договора об ипотеке	500/2000 руб.*1
За государственную регистрацию смены залогодержателя, владельца закладной	100—500 руб.
За государственную регистрацию сервитутов физических лиц/организаций	500/2000 руб.*1

Продолжение табл. 51

Основания для уплаты	Размер
За внесение изменений и дополнений в регистрационную запись об ипотеке	100 руб.
За повторную выдачу правообладателям свидетельства о государственной регистрации права на недвижимое имущество	100/300 руб. * ¹
За право вывоза культурных ценностей, предметов коллекционирования	5—10% стоимости
За право временного вывоза культурных ценностей	0,01% страховой стоимости
За государственную регистрацию транспортных средств и совершение иных регистрационных действий	100—400 руб.
За внесение изменений в выданный ранее паспорт транспортного средства	20 руб.
За выдачу акта технического осмотра транспортного средства	100 руб.
За выдачу государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит»	50—400 руб.
За выдачу свидетельства на высвободившийся номерной агрегат	50 руб.
За выдачу отличительного знака участника международного дорожного движения	30 руб.
За выдачу талона о прохождении государственного технического осмотра транспортного средства	То же
За выдачу водительского удостоверения	100—200 руб.
За выдачу временного разрешения на право управления транспортными средствами	60 руб.
За выдачу физическому лицу справки, подтверждающей получение водительского удостоверения	30 руб.
За рассмотрение заявления и выдачу свидетельства о соответствии конструкции транспортного средства требованиям безопасности дорожного движения	50 руб.
За прием квалификационных экзаменов на получение права на управление транспортными средствами	60—100 руб.
За проставление апостиля	300 руб.
За легализацию документов	100 руб. за каждый документ
За истребование документов	То же
За совершение уполномоченным органом действий, связанных с государственной регистрацией выпусков эмиссионных ценных бумаг: за государственную регистрацию выпуска эмиссионных ценных бумаг, размещаемых путем подписки	0,2% номинальной суммы выпуска, но не более 100 000 руб.

<i>Основания для уплаты</i>	<i>Размер</i>
За совершение действий, связанных с выдачей разрешений на рынке ценных бумаг	1000—10 000 руб.
За совершение регистрационных действий, связанных с паевыми инвестиционными фондами	500—10 000 руб.
За совершение регистрационных действий, связанных с осуществлением деятельности на рынке ценных бумаг	То же
За предоставление лицензий на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг	10 000—100 000 руб.
За государственную регистрацию в Государственном судовом реестре, судовой книге или бербоут-чартерном реестре	1000—3000 руб.
За выдачу свидетельства о праве собственности на судно	1000—3000 руб.
За выдачу свидетельства о праве плавания под Государственным флагом Российской Федерации	То же
За право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц	10 000 руб.
За следующие действия, совершаемые уполномоченными органами при проведении аттестации	100—400 руб.
За выдачу разрешения на трансграничное перемещение опасных отходов	10% суммы договора, но не менее 100 000 руб.
За выдачу разрешений на вывоз, ввоз видов животных и растений, подпадающих под действие Конвенции о международной торговле видами дикой фауны и флоры	1000 руб.
За государственную регистрацию воздушных судов в Государственном реестре гражданских воздушных судов Российской Федерации	1000—2000 руб.
За государственную регистрацию в соответствующих государственных реестрах аэропорта, аэродрома	5000—40 000 руб.
За государственную регистрацию основного оборудования для производства этилового спирта или алкогольной продукции	5000 руб. за 1 ед.
За государственную регистрацию новых пищевых продуктов, материалов и изделий	1500 руб.
За государственную регистрацию видов продукции, представляющих потенциальную опасность для человека	1500 руб.
За рассмотрение ходатайств, предусмотренных антимонопольным законодательством	10 000 руб.

Основания для уплаты	Размер
За выдачу прокатного удостоверения на кино- и видеофильмы	1000 руб.
За действия уполномоченных органов, связанные с лицензированием	100—1000 руб.
За действия органов, связанные с лицензированием игорных заведений	300—3000 руб.
За предоставление лицензии на осуществление банковских операций при создании банка	0,1% уставного капитала, но не более 40 000 руб.
За предоставление долгосрочной лицензии на пользование объектами животного мира, водных биологических ресурсов	100/200 руб. * ¹
За государственную регистрацию наименований этилового спирта и спиртосодержащей продукции	1000 руб.
За государственную регистрацию изделий медицинского назначения	1500 руб.
За государственную регистрацию пестицидов и агрохимикатов	То же
За выдачу сертификата соответствия	100 руб.
За выдачу ордера на квартиру	75 руб.
За выдачу разрешения на установку рекламной конструкции	1500 руб.
За получение ресурса нумерации оператором связи:	
за телефонный номер из плана нумерации седьмой зоны всемирной нумерации для связи общего пользования	10 руб.
за один номер из плана нумерации выделенной сети единой сети электросвязи Российской Федерации	То же
за один номер из кодов доступа к услугам электросвязи	10 000 руб.
за один магистральный маршрутный индекс узлов телеграфных сетей	То же
за один код идентификации сети передачи данных	»
за один код идентификации сетей подвижной радиотелефонной связи и подвижной радиосвязи	1 000 000 руб.
За регистрацию декларации о соответствии требованиям средств и услуг связи	1000 руб.

*1 Для физических лиц/организаций.

*2 От суммы, превышающей нижний предел, минус 1 руб.

*3 От суммы, превышающей нижний предел.

*4 От размера государственной пошлины по исковому заявлению неимущественного характера.

*5 От размера пошлины, уплаченной за регистрацию.

§ 4. ЛЬГОТЫ ПО УПЛАТЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ

4.1. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций

От уплаты государственной пошлины освобождаются:

- организации — при государственной регистрации выпусков ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется для реструктуризации задолженности перед бюджетами всех уровней, в случае если такие ценные бумаги переданы в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;
- организации — при государственной регистрации выпусков эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства Российской Федерации;
- органы государственной власти, органы местного самоуправления — за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций;
- физические лица — Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде Российской Федерации, при обращении в органы 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 Российской Федерации, при обращении в органы или к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;
- за государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона;
- за государственную регистрацию соглашения об изменении содержания закладной, включая внесение соответствующих изменений в записи Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

4.2. Льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям

От уплаты государственной пошлины освобождаются:

- истцы — по искам о взыскании заработной платы и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений; по искам о взыскании алиментов; по искам о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также смертью кормильца; по искам о возмещении имущественного или морального вреда, причиненного преступлением;
- организации и физические лица — за получение документов в связи с уголовными делами и делами о взыскании алиментов;
- физические лица — при подаче кассационных жалоб по уголовным делам, в которых оспаривается правильность взыскания имущественного вреда, причиненного преступлением.

4.3. Льготы при обращении в арбитражные суды

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются:

- истцы — по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка;
- общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;
- истцы — инвалиды I и II группы.

4.4. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий

От уплаты государственной пошлины за совершение нотариальных действий освобождаются:

- физические лица — за выдачу свидетельств о праве на наследство;
- физические лица, признанные нуждающимися в улучшении жилищных условий, — за удостоверение сделок по приобретению жилья за счет субсидий на строительство или приобретение жилья.

4.5. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния

От уплаты государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния освобождаются физические лица:

- за выдачу свидетельств при исправлении или изменении записей актов о рождении в связи с усыновлением (удочерением);
- за внесение исправлений или изменений в записи актов гражданского состояния и выдачу свидетельств в связи с ошибками, допущенными при государственной регистрации актов гражданского состояния по вине работников, производящих государственную регистрацию актов гражданского состояния;
- за выдачу справок о регистрации актов гражданского состояния для представления в уполномоченные органы по вопросам назначения либо перерасчета пенсий и пособий.

§ 5. ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ВОЗВРАТА ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ

Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату в случае:

- уплаты государственной пошлины в большем размере;
- возвращения заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами;
- прекращения производства по делу.

Не подлежит возврату государственная пошлина, уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите понятие государственной пошлины. Назовите ее плательщиков.
2. Сформулируйте общие сроки уплаты государственной пошлины.
3. Укажите направления зачисления государственной пошлины в уровни бюджетной системы Российской Федерации.
4. Приведите общую характеристику размеров государственной пошлины.
5. Сформулируйте общий порядок установления льгот при уплате государственной пошлины.
6. Укажите возможные основания для возврата государственной пошлины.

Раздел VIII

НАЛОГИ НА СОВОКУПНЫЙ ДОХОД (СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ)

Глава 25. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЬЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается главой 26.1 Налогового кодекса РФ и применяется параллельно с другими режимами налогообложения. Переход на уплату ЕСХН осуществляется в соответствии с требованиями, предусмотренными в НК РФ.

При применении такого специального налогового режима организации не уплачивают:

- налог на прибыль организаций;
- налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, уплачиваемого:
 - а) при ввозе товаров в Россию;
 - б) при осуществлении операций по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) или по договору доверительного управления имуществом;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог.

Индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН, не уплачивают:

- НДФЛ (по доходам от предпринимательской деятельности);
- НДС, за исключением налога, уплачиваемого:
 - а) при ввозе товаров в Россию;

- б) при осуществлении операций по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) или по договору доверительного управления имуществом;
- налог на имущество физических лиц (по имуществу, используемому для предпринимательской деятельности);
- единый социальный налог.

Остальные налоги уплачиваются налогоплательщиками в соответствии с другими режимами налогообложения (общим и специальными). Кроме того, все плательщики ЕСХН уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Плательщики ЕСХН не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов (по НДС, НДС/ФЛ).

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату ЕСХН, ставка налога на прибыль от сельскохозяйственной деятельности устанавливается в следующих размерах¹:

- до 2008 г. — 0%;
- в 2008—2009 гг. — 6%;
- в 2010—2011 гг. — 12%;
- в 2012—2014 гг. — 18%;
- с 2015 г. — единая ставка 24%.

Порядок начала и прекращения применения режима налогообложения. Для перехода на уплату ЕСХН сельскохозяйственные товаропроизводители должны подавать заявление в налоговый орган в период с 20 октября по 20 декабря. При этом указываются данные о доле дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции и продукции первичной переработки² в общем доходе от реализации товаров по итогам работы за календарный год, предшествующий году подачи заявления о переходе на ЕСХН.

Вновь создаваемые и зарегистрированные налогоплательщики могут перейти на уплату ЕСХН в текущем году, подав соответствующее заявление в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве.

Если по итогам календарных полугодия или года (соответственно — отчетного и налогового периодов) доля дохода от сель-

¹ См. ст. 2.1 Закона РФ от 6 августа 2001 г. № 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»: Федеральный закон от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 13.03.2006) // Российская газета. — 2001. — 8 авг. — № 150.

² См. Приложение к данной главе.

хозпродукции составила менее 70%, а также если произошло несоответствие ограничению по видам осуществляемой деятельности, налогоплательщики теряют право на применение ЕСХН, причем с начала соответствующего периода. Как следствие налогоплательщики в течение одного месяца после окончания данного периода должны произвести перерасчет налоговых обязательств по неуплаченным налогам¹ в порядке, предусмотренном для вновь созданных или зарегистрированных налогоплательщиков. При этом пени и штрафы не уплачиваются.

Повторный переход на уплату ЕСХН возможен не ранее чем через один год после утраты права на применение данного налогового режима.

Налогоплательщики ЕСХН могут перейти на другой режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января.

Суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету сельскохозяйственными товаропроизводителями до перехода на уплату ЕСХН по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенные для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, при переходе на уплату ЕСХН восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

При переходе с уплаты ЕСХН на другой режим налогообложения суммы НДС, предъявленные налогоплательщиком ЕСХН по приобретенным товарам, вычету не подлежат.

§ 2. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налогоплательщиками ЕСХН являются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на специальный налоговый режим в соответствии с главой 26.1 НК РФ.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

а) осуществление производства, первичной и промышленной переработки (в том числе на арендованных основных средствах), последующей реализации сельскохозяйственной продукции²;

¹ По НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, единому социальному налогу, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц.

² См. Приложение к данной главе.

б) доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70%;

2) сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие)¹, у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства (включая продукцию первичной переработки), от выполненных работ (услуг) для членов кооперативов составляет в общем объеме доходов не менее 70%.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации (ГПОРХО) при соблюдении следующих условий:

1) организации зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) численность работающих в данных организациях и членов их семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта;

3) организации эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда;

4) объем реализованной рыбной продукции и/или выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

Для организаций, индивидуальных предпринимателей, осуществляющих последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, доля (УД) дохода от реализации сельскохозяйственной продукции первичной переработки (Д1) в общем доходе от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции из сельскохозяйственного сырья собственного производства (Д) или из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, определяется на основе соотношения расходов на производство и первичную переработку

¹ В соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации».

сельскохозяйственной продукции ($P_{\text{пп}}$) в общей сумме расходов на производство сельскохозяйственной продукции (P).

$$УД = \frac{D_{\text{пп}}}{D} \frac{P}{P},$$

- где $УД$ — доля дохода от реализации с/х продукции первичной переработки в общем доходе от реализации произведенной с/х продукции из с/х сырья собственного производства;
 D_1 — доход от реализации с/х продукции первичной переработки;
 D — общий доход от реализации произведенной с/х продукции;
 $P_{\text{пп}}$ — расходы на производство и первичную переработку с/х продукции;
 P — общая сумма расходов на производство с/х продукции.

Пример.

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату ЕСХН, если по итогам работы за предшествующий подаче заявления календарный год доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и продукции первичной переработки составляет не менее 70% в общем доходе от реализации товаров. Так, при подаче заявления в 20X2 г. для применения ЕСХН в 20X3 г. учитываются данные о доходах за 20X1 г.

Вновь созданная в текущем году организация — сельскохозяйственный товаропроизводитель, имеет право перейти с начала следующего года на уплату ЕСХН, если по итогам последнего отчетного периода (по налогу на прибыль организаций или по единому налогу при упрощенной системе налогообложения — УСН¹) в текущем году доля дохода от реализации произведенной ею сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70%.

Вновь зарегистрированный в текущем году индивидуальный предприниматель, являющийся сельскохозяйственным товаропроизводителем, имеет право перейти с начала следующего года на

¹ См. гл. 27; гл. 26.2 НК РФ.

уплату ЕСХН, если по итогам девяти месяцев текущего года доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, в общем доходе от предпринимательской деятельности составляет не менее 70%.

Отдельные категории налогоплательщиков не имеют права перейти на уплату ЕСХН:

- организации, имеющие филиалы и/или представительства;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации и индивидуальные предприниматели в сфере игорного бизнеса;
- бюджетные учреждения.

Условия совместного применения ЕСХН и ЕНВД. Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности¹, имеют право перейти на уплату ЕСХН в отношении других (не попадающих под действие ЕНВД) видов деятельности. При этом ограничение по объему дохода от реализации сельскохозяйственной продукции (70%) определяется на основе всех видов деятельности.

Вместе с тем, даже в случае реализации налогоплательщиками ЕСХН произведенной ими сельскохозяйственной продукции через свои магазины, торговые точки, столовые и полевые кухни² система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности не применяется.

§ 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Объектом налогообложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров и внереализационные доходы.

К внереализационным доходам относятся, в частности, доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде курсовой разницы;
- от сдачи имущества в аренду;

¹ См. гл. 28; гл. 26.3 НК РФ.

² То есть виды деятельности, облагаемые в стандартных случаях ЕНВД.

- в виде процентов по договорам займа, кредита;
- в виде безвозмездно полученного имущества;
- в виде стоимости излишков имущества, выявленных в результате инвентаризации, и другие доходы.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

К расходам при исчислении ЕСХН относятся:

- расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств¹; на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение;
- расходы на приобретение, создание нематериальных активов²;
- расходы на ремонт основных средств;
- арендные платежи;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая пенсионное, социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- суммы НДС по приобретаемым ресурсам;
- суммы процентов по кредитам и займам;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества;
- суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров;
- расходы на содержание служебного транспорта в пределах норм;
- расходы на командировки;
- плата за нотариальное оформление документов;
- расходы на аудиторские услуги;
- расходы на опубликование бухгалтерской отчетности;
- расходы на канцелярские товары, почтовые, телефонные, телеграфные услуги, на оплату услуг связи;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных;
- расходы на рекламу;
- расходы на подготовку и освоение новых производств;

¹ См. ниже.

² См. ниже.

- расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;
- суммы налогов и сборов;
- расходы на оплату стоимости приобретенных для последующей реализации товаров (уменьшение на НДС), в том числе расходы, связанные с их приобретением и реализацией (расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке и др.);
- расходы на информационно-консультативные услуги;
- расходы на повышение квалификации кадров;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение обязательств;
- расходы на подготовку специалистов в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования. Указанные расходы учитываются для целей налогообложения при условии заключения с физическими лицами договоров на обучение, предусматривающих их работу у налогоплательщика в течение не менее трех лет по специальности после окончания образовательного учреждения.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение,¹ создание) основных средств принимаются в следующем порядке:

1) по основным средствам, приобретенным (сооруженным, изготовленным и т.д.) в период применения ЕСХН, — в момент их ввода в эксплуатацию;

2) по основным средствам, приобретенным (сооруженным/изготовленным/созданным) до перехода на уплату ЕСХН, их стоимость включается в расходы равными долями в течение налогового периода в следующем порядке (табл. 52).

Таблица 52

Списание стоимости основных средств на расходы при уплате ЕСХН

<i>Срок полезного использования основных средств</i>	<i>Расходы на приобретение основных средств учитываются</i>
До 3 лет включительно	1-й год — 100%
3—15 лет	1-й год — 50%, 2-й год — 30%, 3-й год — 20%
Более 15 лет	В течение 10 лет

¹ Об основаниях изменения первоначальной стоимости основных средств см. п.2 ст.257 НК РФ.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости на момент перехода на уплату ЕСХН. При этом в течение налогового периода расходы на приобретение основных средств принимаются равными долями.

При определении сроков полезного использования основных средств используется Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1).

В случае реализации основных средств, приобретенных после перехода на уплату ЕСХН, до истечения трех лет с момента их приобретения (по основным средствам со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщики обязаны пересчитать налоговую базу за весь период их использования и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Расходы на приобретение нематериальных активов учитываются аналогично.

Доходы и расходы налогоплательщиков ЕСХН учитываются по кассовому методу. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного периода.

§ 4. НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговой базой признается денежное выражение доходов за вычетом расходов. Также доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Причем доходы в натуральной форме определяются исходя из рыночных цен без включения в них НДС.

Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного в предыдущие налоговые периоды. Такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Сумма убытка, превышающая ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 лет. Убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН; и наоборот, убыток, полученный при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

§ 5. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ ЕСХН. НАЛОГОВАЯ СТАВКА

1. ЕСХН исчисляется как процентная доля налоговой базы.
Ставка ЕСХН составляет 6%.

Пример 1.

ООО «Заречное» применяет систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

По итогам I полугодия организация получила доходы — 868 000 руб. Сумма фактически оплаченных расходов за налоговый период составила 354 000 руб.

Налоговая база составит

$$868\,000 - 354\,000 = 514\,000 \text{ руб.}$$

Сумма ЕСХН:

$$514\,000 \times \frac{6}{100} = 30\,840 \text{ руб.}$$

Налоговым периодом является календарный год, отчетным периодом — полугодие.

По итогам отчетного периода исчисляются авансовые платежи по ЕСХН исходя из фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала года, и уплачиваются не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

По итогам налогового периода ЕСХН уплачивается не позднее срока подачи налоговой декларации.

Суммы ЕСХН зачисляются органами федерального казначейства по уровням бюджетной системы Российской Федерации (табл. 53).

Таблица 53

Нормативы отчислений ЕСХН в бюджетную систему Российской Федерации, %

Вид налога	Нормативы отчислений				Основание
	КБС РФ	ФСС РФ	ФФОМС РФ	ТФОМС РФ	
ЕСХН, уплачиваемый организациями	90	6,4	0,2	3,4	Ст. 56, 61.1, 61.2, 146
ЕСХН, уплачиваемый крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными предпринимателями	90	6,4	0,2	3,4	БК РФ; ст. 2 ФЗ 120-ФЗ

Примечания: КБС РФ — консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации;
 ФСС РФ — Фонд социального страхования Российской Федерации;
 ФФОМС РФ — федеральный Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации;
 ТФОМС РФ — территориальные фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации.

§ 6. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ

По итогам налогового и отчетного периодов плательщики представляют налоговые декларации в установленные сроки (табл. 54).

Таблица 54

Сроки представления отчетности по ЕСХН

Плательщики	Отчетный период	Налоговый период
Организации	Не позднее 25 дней после окончания полугодия	Не позднее 31 марта следующего года
Индивидуальные предприниматели		Не позднее 30 апреля следующего года

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).
2. Укажите особенности определения статуса налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога.
3. Укажите объект налогообложения единым сельскохозяйственным налогом.
4. Охарактеризуйте виды доходов, учитываемых при исчислении единого сельскохозяйственного налога.
5. Укажите виды расходов, учитываемых при исчислении единого сельскохозяйственного налога.
6. Укажите особенности списания стоимости основных средств на расходы при исчислении единого сельскохозяйственного налога.
7. Сформулируйте порядок определения налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу.
8. Приведите на конкретном примере порядок исчисления суммы единого сельскохозяйственного налога.
9. Укажите направления зачисления единого сельскохозяйственного налога по уровням бюджетной системы Российской Федерации.

Терминология, используемая при применении ЕСХН

Сельскохозяйственная продукция.

В целях налогообложения к сельскохозяйственной продукции относятся:

- продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства;
- продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биоресурсов).

Конкретные виды сельскохозяйственной продукции, а также порядок отнесения сельскохозяйственной продукции к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, устанавливаются Правительством Российской Федерации¹.

К сельскохозяйственной продукции не относится вылов рыбы и других водных биоресурсов, за исключением вылова, осуществляемого ГПОРХО².

¹ Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства: Постановление Правительства РФ от 25 июля 2006 г. № 458 // Российская газета. — 2006. — № 171, 05.08.2006.

² См. § 2 данной главы.

Глава 26. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Порядок применения упрощенной системы налогообложения (УСН) регулируется главой 26.2 Налогового кодекса РФ. Организации и индивидуальные предприниматели применяют ее наряду с иными режимами налогообложения. При переходе на упрощенную систему налогообложения уплата большинства налогов заменяется уплатой единого налога (табл. 55).

Таблица 55

Перечень налогов, применяемых при УСН

Уплачиваются налоги	Не уплачиваются налоги
Единый налог	Налог на прибыль организаций
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Налог на доходы физических лиц*
Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний	НДС (кроме НДС по импорту; НДС по договору о совместной деятельности; НДС по договору доверительного управления имуществом)**
Транспортный налог	Единый социальный налог**
Земельный налог и др.	Налог на имущество организаций
	Налог на имущество физических лиц*

* Индивидуальными предпринимателями в отношении полученных доходов и используемого имущества в предпринимательской деятельности.

** И для организаций, и для индивидуальных предпринимателей.

Работодатели, применяющие эту систему, имеют право добровольно уплачивать страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) в размере 3% от налогооблагаемой базы. При уплате страховых взносов в течение 6 месяцев они получают право выплачивать своим работникам пособия по временной нетрудоспособности полностью за счет средств Фонда. Иначе — за счет средств ФСС РФ выплачивается пособие в размере одного минимального размера оплаты труда (МРОТ) за полный календарный месяц, а остальное — за счет собственных средств.

Переход на упрощенную систему для действующих организаций и предпринимателей возможен только с начала года. Для этого в период с 1 октября по 30 ноября предыдущего года необходимо подать заявление в налоговый орган по месту учета. При этом организации сообщают о своих доходах от реализации и внереализационных. Размер совокупного дохода не должен превышать 15 млн руб. за 9 месяцев текущего года. Этот предел индексируется на ежегодно устанавливаемый коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары и услуги в предшествующем периоде. На 2006 г. он установлен в размере 1,132 (приказ Минэкономразвития РФ от 03.11.05 № 284).

Вновь созданные организации и зарегистрированные индивидуальные предприниматели имеют право применять упрощенную систему с момента своего создания. Заявление в этом случае они должны подать одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговых органах.

§ 2. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налогоплательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении следующих критериев (табл. 56).

Таблица 56

Критерии для налогоплательщиков УСН

Налогоплательщики	Показатели деятельности
Организации	Доходы — не более 20 млн руб. в год (без НДС)
Индивидуальные предприниматели	Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов (для организаций) — не более 100 млн руб. Средняя численность работников — не более 100 человек Доля участия других организаций — не более 25% (кроме организаций инвалидов, некоммерческих организаций, в том числе организаций потребительской кооперации), отсутствие филиалов и представительств (для организаций)

Не относятся к плательщикам организации или индивидуальные предприниматели:

- уплачивающие единый налог на вмененный доход (по соответствующим видам деятельности) или единый сельскохозяйственный налог;
- занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом;

- имеющие филиалы или представительства;
- банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды;
- частные нотариусы, адвокаты, учредившие различные формы адвокатских образований;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, имеющие филиалы, представительства на территории Российской Федерации;
- являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

§ 3. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВАЯ БАЗА

Объектами налогообложения признаются:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком¹ и не может меняться в течение трех лет с начала применения УСН.

Налоговой базой является стоимостное выражение объекта налогообложения.

Доходы и расходы признаются по кассовому методу («по оплате»).

3.1. Определение расходов

Перечень расходов, принимаемых для целей упрощенной системы налогообложения, является закрытым, т.е. не все расходы, учитываемые при общей системе налогообложения, могут быть учтены при применении упрощенной системы (табл. 57).

Расходы на приобретение основных средств вычитаются сразу, а не переносятся через амортизацию.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

- бухгалтерские, юридические, аудиторские услуги;
- канцелярские товары;
- командировки;
- обеспечение пожарной безопасности;
- обязательное страхование имущества;
- оплата услуг связи;

¹ Участники договора о совместной деятельности или договора доверительного управления имуществом применяют второй метод.

- подготовка и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- публикация бухгалтерской отчетности;
- реклама товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- содержание служебного транспорта;
- отдельные виды налогов и сборов;
- проценты, уплачиваемые по кредитам и займам;
- оплата стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;
- связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных;
- суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику;
- выплата комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;
- оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;
- проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;
- плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;
- оплата услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета объектов недвижимости;
- оплата услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, предоставлению документов, наличие которых обязательно для получения лицензии на осуществление конкретного вида деятельности;
- судебные;
- арбитражные сборы;
- текущие платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;
- подготовка и переподготовка кадров;
- в виде отрицательной курсовой разницы.

Таблица 57

Расходы, применяемые при УСН

<i>Расходы, учитываемые аналогично расходам по налогу на прибыль</i>	<i>Расходы, учитываемые отлично от расходов по налогу на прибыль</i>
Материальные Расходы на оплату труда Стоимость покупных товаров и др.	Расходы на приобретение основных средств и на их ремонт Расходы на приобретение нематериальных активов Арендные платежи за арендуемое имущество Суммы НДС по приобретаемым товарам, работам и услугам

3.2. Расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов

При упрощенной системе налогообложения к основным средствам и нематериальным активам относится амортизируемое имущество¹. При этом порядок списания стоимости основных средств и нематериальных активов на расходы зависит от периода их приобретения и срока их полезного использования (табл. 58).

Таблица 58

Порядок списания стоимости основных средств и нематериальных активов на расходы при УСН

<i>Вид основных средств/нематериальных активов</i>	<i>Срок полезного использования</i>	<i>Расходы на приобретение основных средств/нематериальных активов учитываются</i>
Приобретенные в период применения УСН	—	В момент ввода в эксплуатацию/принятия на учет
Приобретенные до перехода на УСН	До 3 лет включительно	1-й год — 100%
	3—15 лет	1-й год — 50%, 2-й год — 30%, 3-й год — 20%
	Более 15 лет	В течение 10 лет применения УСН равными долями

В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на упрощенную систему налогообложения, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщик

¹ См. гл. 22 «Налог на прибыль организаций».

обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) (с начислением амортизации) в соответствии с порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль и уплатить сумму налога и пени.

В течение года расходы принимаются по отчетным периодам (3, 6 и 9 месяцев) равными долями и отражаются в последний день отчетного периода.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации 1 января 2002 г. № 1.

3.3. НДС по приобретенным материальным ресурсам

Поскольку при использовании упрощенной системы налогообложения НДС не уплачивается, налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам, относится на расходы.

3.4. Раздельный учет доходов и расходов

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения и переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (по отдельным видам деятельности), должны вести раздельный учет доходов и расходов по данным специальным налоговым режимам. При невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы они распределяются пропорционально доле доходов в их общем объеме.

§ 4. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ ЕДИНОГО И МИНИМАЛЬНОГО НАЛОГОВ

При использовании упрощенной системы налогообложения рассчитывается *единый налог* (в зависимости от объекта налогообложения).

Кроме того, при использовании объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» кроме единого налога ($ЕН_{\text{п}}$) также применяется так называемый *минимальный налог* ($Н_{\text{м}}$), причем в бюджет уплачивается больший из них:

$$EH_D = D \times \frac{i_D}{100};$$

$$EH_P = (D - P) \times \frac{i_P}{100};$$

$$H_M = D \times \frac{i_M}{100},$$

где EH_D — единый налог на основе доходов, руб.;
 EH_P — единый налог на основе прибыли, руб.;
 H_M — минимальный налог, руб.;
 D — доходы, руб.;
 P — расходы, руб.;
 i_D — ставка единого налога на основе доходов, %;
 i_P — ставка единого налога на основе прибыли, %;
 i_M — ставка минимального налога, %.

Ставки единого налога в зависимости от используемого способа определения объекта налогообложения составляют 6% (от доходов) и 15% (от доходов за вычетом расходов).

Ставка минимального налога — 1% (от доходов). Если сумма рассчитанного единого налога окажется меньше 1% от доходов, в бюджет уплачивается минимальный налог в размере 1% от доходов.

Разницу между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, налогоплательщики имеют право включить в расходы лишь в последующие налоговые периоды.

Налоговая база может быть уменьшена на сумму убытка, полученного в период применения упрощенной системы налогообложения. Однако данный убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие годы, но не более чем на 10 лет.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие сумму понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Налогоплательщики могут уменьшить сумму налога к уплате в бюджет на сумму уплаченных страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации и на сумму выплаченных пособий по времен-

ной нетрудоспособности, но не более чем на 50% от начисленной суммы налога.

§ 5. ПОРЯДОК УПЛАТЫ НАЛОГА И АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Уплата налога производится по итогам года с одновременной уплатой авансовых платежей по налогу. Они определяются исходя из фактической налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала года.

Уплаченные авансовые платежи по налогу засчитываются в счет уплаты налога по итогам года. Сроки уплаты налога и представления налоговых деклараций представлены в табл. 59.

Суммы единого и минимального налогов при упрощенной системе налогообложения зачисляются по уровням бюджетной системы Российской Федерации (табл. 60).

Учет операций при УСН. Налогоплательщики должны обеспечивать полноту и достоверность учета показателей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога. С этой целью необходимо вести Книгу учета доходов и расходов, в которой в хронологическом порядке на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за налоговый период.

Таблица 59

Сроки уплаты единого налога при УСН и представления налоговых деклараций

Налоговые платежи, формы отчетности	Сроки уплаты налога и представления отчетности	
	Организации	Индивидуальные предприниматели
Авансовые платежи	Не позднее 25-го числа следующего за истекшим кварталом месяца	
Налоговая декларация по итогам отчетного периода		
Итоговый платеж после налогового периода	Не позднее 31 марта следующего года	Не позднее 30 апреля следующего года
Налоговая декларация по итогам налогового периода		

Таблица 60

Нормативы отчислений единого и минимального налогов при УСН в бюджетную систему Российской Федерации, %

Вид налога	Нормативы отчислений					Основание
	КБС РФ	ФСС РФ	ФФОМС РФ	ТФОМС РФ	ПФ РФ	
Единый налог	90	5	0,5	4,5	—	Ст. 56, 146 БК РФ
Единый минимальный налог	—	20	2	18	60	Ст. 146 БК РФ

Примечания: КБС РФ — консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации;
 ФСС РФ — Фонд социального страхования Российской Федерации;
 ФФОМС РФ — федеральный Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации;
 ТФОМС РФ — территориальные фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации.

Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании квартала (года) вывести ее на бумажные носители. Она открывается на один календарный год, должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги указывается число страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью, а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью. Книга, которая велась в электронном виде, по окончании года выводится на бумажные носители, на последней странице указывается число содержащихся в ней страниц, которое также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью.

§ 6. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ УСН ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, вправе перейти на УСН на основе патента (УСНП).

Применение УСНП разрешается предпринимателям, не привлекающим наемных работников, и осуществляющим один из следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, окраска и пошив обуви;
- 3) изготовление валяной обуви;
- 4) изготовление текстильной галантереи;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд;
- 7) изготовление оград, памятников, венков из металла;
- 8) изготовление и ремонт мебели;
- 9) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;
- 10) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- 11) производство инвентаря для спортивного рыболовства;
- 12) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 13) производство и ремонт игр и игрушек (кроме компьютерных игр);
- 14) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 16) производство шипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней;
- 17) выделка и крашение шкур животных;
- 18) выделка и крашение меха;
- 19) переработка давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу;
- 20) расчес шерсти;
- 21) стрижка домашних животных;
- 22) защита садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней;
- 23) изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика;
- 24) ремонт и изготовление бондарной посуды и гончарных изделий;

- 25) изготовление и ремонт деревянных лодок;
- 26) ремонт туристского снаряжения и инвентаря;
- 27) распиловка древесины;
- 28) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике;
- 29) изготовление и печатание визитных карточек и приглашений на билеты;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистка обуви;
- 32) деятельность в области фотографии;
- 33) производство, монтаж, прокат и показ фильмов;
- 34) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- 35) предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка);
- 36) оказание услуг тамады, актера на торжествах, музыкальное сопровождение обрядов;
- 37) предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты;
- 38) автотранспортные услуги;
- 39) предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу;
- 40) техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники;
- 41) монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;
- 42) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 43) услуги по уборке жилых помещений;
- 44) услуги по ведению домашнего хозяйства;
- 45) ремонт и строительство жилья и других построек;
- 46) производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 47) услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления;
- 48) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья (кроме металлолома);
- 49) нарезка стекла и зеркал, художественная обработка стекла;

- 50) услуги по остеклению балконов и лоджий;
- 51) услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;
- 52) услуги по обучению (в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству);
- 53) тренерские услуги;
- 54) услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;
- 55) производство хлеба и кондитерских изделий;
- 56) сдача в аренду (внаем) собственного недвижимого имущества, в том числе квартир и гаражей;
- 57) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 58) ветеринарные услуги;
- 59) услуги платных туалетов;
- 60) ритуальные услуги;
- 61) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров.

На региональном уровне определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, по которым разрешается применение УСНП. Введение упрощенной системы налогообложения на основе патента в соответствующем субъекте Российской Федерации не препятствует индивидуальным предпринимателям применять по своему выбору стандартную упрощенную систему налогообложения.¹ При этом переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения упрощенной системы налогообложения и обратно осуществляется только после истечения периода, на который выдается патент.

Документом, удостоверяющим право применения УСНП, является патент на осуществление предпринимательской деятельности. Он выдается на один из периодов: квартал, шесть месяцев, девять месяцев, календарный год (по выбору индивидуального предпринимателя).

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке 6% процентная доля потенциально возможного дохода (за квартал, полугодие, девять месяцев или год).

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на реги-

¹ См. §§1–5 данной главы.

ональном уровне по каждому из видов предпринимательской деятельности. При этом допускается дифференциация дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности.

Если на региональном уровне по какому-либо из видов предпринимательской деятельности размер потенциально возможного годового дохода не изменен на следующий календарный год, то при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного годового дохода за предыдущий год. Одновременно, его размер ежегодно индексируется на коэффициент-дефлятор.¹

В случае, если вид предпринимательской деятельности не входит в приведенный выше перечень, размер потенциально возможного годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности по единому налогу на вмененный доход (за месяц), умноженной на 30.

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСНП, производят оплату — стоимости патента не позднее 25 календарных дней после начала предпринимательской деятельности.

Оставшаяся часть стоимости патента уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и уплачивается не позднее 25 календарных дней после окончания соответствующего периода.

При нарушении условий применения УСНП предприниматель теряет право на ее применение. В этом случае он должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость патента (или ее часть) не возвращается.

В случае утраты права на применение УСНП и переходе на другой режим налогообложения индивидуальный предприниматель обязан сообщить об этом в налоговый орган в течение 15 календарных дней с начала применения данного режима налогообложения. Возврат на применение УСНП возможен не ранее чем через три года после утраты права на ее применение.

Налогоплательщикам УСНП, в отличие о плательщиков УСН, не требуется предоставление в налоговые органы налоговой декларации. Тем не менее, они должны вести учет своих операций в порядке, рассмотренном в §5 данной главы.

¹ См. §2 данной главы.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику упрощенной системы налогообложения.
2. Укажите особенности определения статуса налогоплательщиков при упрощенной системе налогообложения.
3. Укажите объекты налогообложения по единому налогу при упрощенной системе налогообложения.
4. Охарактеризуйте виды доходов, учитываемых при исчислении единого налога при упрощенной системе налогообложения.
5. Укажите виды расходов, учитываемых при расчете единого налога при упрощенной системе налогообложения.
6. Укажите особенности списания стоимости основных средств на расходы при исчислении единого налога при упрощенной системе налогообложения.
7. Сформулируйте порядок определения налоговой базы по единому налогу при упрощенной системе налогообложения.
8. Сформулируйте понятие минимального налога, приведите пример.
9. Приведите на конкретных примерах порядок исчисления сумм единого налога при упрощенной системе налогообложения в зависимости от вида объекта налогообложения.
10. Охарактеризуйте порядок уплаты единого налога при упрощенной системе налогообложения.
11. Укажите направления зачисления единого и минимального налогов при упрощенной системе налогообложения в уровни бюджетной системы Российской Федерации.
12. Каковы правила ведения Книги учета доходов и расходов, применяемой при упрощенной системе налогообложения?
13. Сформулируйте общие особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями.
14. Сформулируйте порядок применения патента индивидуальными предпринимателями.

Глава 27. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности (глава 26.3 НК РФ) предполагает установление базовой доходности для сфер предпринимательской деятельности, в которых затруднено осуществление налогового контроля.

Плательщики единого налога освобождаются от уплаты большинства налогов, взимаемых при применении общего режима налогообложения (табл. 61).

Таблица 61

Налоги, уплачиваемые при применении системы налогообложения в виде ЕНВД

Не уплачиваются налоги	Уплачиваются налоги
Налог на прибыль организаций	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование
Налог на доходы физических лиц*	Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний
НДС (кроме НДС по импорту)**	Транспортный налог
Единый социальный налог**	Земельный налог и др.
Налог на имущество организаций	
Налог на имущество физических лиц*	

* Для индивидуальных предпринимателей.

** И для индивидуальных предпринимателей, и для организаций.

Указанный порядок применения налогов распространяется только на операции, облагаемые ЕНВД. Налогоплательщики, осуществляющие наряду с такой деятельностью иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов и уплачивать соответствующие налоги и сборы.

Порядок введения ЕНВД. Единый налог на вмененный доход вводится представительными органами муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, которые определяют:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного Налоговым кодексом РФ;

- значения корректирующего коэффициента базовой доходности, учитывающего ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов и иные особенности ведения предпринимательской деятельности (коэффициент K_2).

В Российской Федерации ЕНВД может применяться для следующих видов деятельности:

- 1) оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов или отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению (утвержден постановлением Госстандарта РФ от 28 июня 1993 г. № 163);
- 2) оказание ветеринарных услуг;
- 3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомобилей;
- 4) оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 5) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов при использовании не более 20 транспортных средств по профилю услуг;
- 6) розничная торговля через магазины и павильоны с площадью торгового зала до 150 м²;
- 7) розничная торговля через объекты стационарной торговой сети (без торговых залов), объекты нестационарной торговой сети;
- 8) общественное питание (с залом обслуживания площадью до 150 м² и без зала обслуживания) (кроме учреждений образования, здравоохранения и социального обеспечения);
- 9) распространение или размещение наружной рекламы;
- 10) распространение или размещение рекламы на автобусах, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах (полуприцепах и прицепах-ропусках), речных судах;
- 11) оказание услуг по временному размещению и проживанию с общей площадью помещений для временного размещения и проживания не более 500 м² (в каждом объекте предоставления услуг);
- 12) оказание услуг по передаче во временное владение или в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети без торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;
- 13) оказания услуг по передаче во временное владение или в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов

нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Тем не менее для отдельных категорий налогоплательщиков ЕНВД не применяется даже для перечисленных видов деятельности:

- для налогоплательщиков в рамках договора о совместной деятельности — в отношении всех перечисленных видов деятельности;
- для налогоплательщиков в рамках договора управления имуществом — в отношении всех перечисленных видов деятельности;
- налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших;
- для налогоплательщиков, перешедших на ЕСХН¹ в случае реализации ими через свои объекты организации торговли или общественного питания произведенную ими из собственного сырья сельскохозяйственную продукцию (включая продукцию первичной переработки) — в отношении розничной торговли и общественного питания².

Социальное страхование. Работодатели, применяющие ЕНВД, имеют право добровольно уплачивать страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) в размере 3% от налоговой базы. При уплате этих взносов в течение шести месяцев они получают право выплачивать своим работникам пособия по временной нетрудоспособности полностью за счет средств ФСС РФ. В противном случае за счет средств Фонда выплачивается пособие в размере 1 МРОТ за полный календарный месяц, а остальное — за счет собственных средств.

§ 2. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в вышеперечисленных сферах деятельности на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен специальный налоговый режим. Они обязаны встать на учет в налоговых органах не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату единого налога.

¹ См. гл. 26; гл. 26.1 НК РФ.

² См. подп. 6—8 — отмечено курсивом.

§ 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ ЕНВД

3.1. Вмененный доход

Объектом налогообложения ЕНВД является *вмененный доход*, т.е. потенциально возможный доход налогоплательщика.

Вмененный доход рассчитывается следующим образом:

$$Д_В = \Phi П \times Д_Б \times K_1 \times K_2,$$

где $Д_В$ — вмененный доход, руб.;
 $\Phi П$ — физический показатель, ед. (м²);
 $Д_Б$ — базовая доходность, руб.;
 K_1 — корректирующий коэффициент-дефлятор;
 K_2 — корректирующий коэффициент особенностей ведения предпринимательской деятельности.

Ставка ЕНВД составляет 15%.

ЕНВД рассчитывается следующим образом:

$$ЕНВД = Д_В \times \frac{i}{100} - В_{ПС} - В_{\Phi} - П_{ВН},$$

$$В_{ПС} + В_{\Phi} + П_{ВН} \leq \frac{1}{2} \times ЕНВД,$$

где $ЕНВД$ — единый налог на вмененный доход, руб.;
 i — ставка ЕНВД, %;
 $В_{ПС}$ — взносы на обязательное пенсионное страхование и выплаченные пособия по временной нетрудоспособности, руб.;
 $В_{\Phi}$ — страховые взносы индивидуальных предпринимателей в виде фиксированных платежей, руб.;
 $П_{ВН}$ — пособие по временной нетрудоспособности, руб.

3.2. Базовая доходность

На федеральном уровне базовая доходность установлена в следующих размерах (табл. 62).

3.3. Корректирующие коэффициенты

Корректирующий коэффициент K_1 . Корректирующий коэффициент K_1 — коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение

Базовая доходность по ЕНВД

Виды деятельности	Физический показатель	ДБ в мес., руб.
Оказание бытовых, ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по техобслуживанию и мойке автомобилей		12 000
Разносная (развозная) торговля (кроме торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)		4500
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество транспортных средств	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1500
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, м ²	50
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения, м ²	1000
Оказание услуг по передаче во	Количество торговых мест	6000
временное владение или в пользование:	Площадь торговых мест, м ²	1200
• торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети без торговых залов; • объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов); • а также объектов организации общественного питания без залов обслуживания посетителей, площадью:		

Виды деятельности		Физический показатель	ДБ в мес., руб.
Оказание услуг по передаче во временное владение или в пользование земельных участков для организации и размещения:	• торговых мест в стационарной торговой сети, • объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) • объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, площадью:	Количество земельных участков	5000
		Площадь земельных участков, м ²	1000
Розничная торговля через торговую сеть	стационарную, с торговыми залами	Площадь торгового зала, м ²	1800
	стационарную, без торговых залов	Торговое место	9000
	нестационарную		
Общественное питание	через залы обслуживания	Площадь зала, м ²	1000
	без залов обслуживания	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и размещение наружной рекламы	с нанесением изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы, м ²	3000
	с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, м ²	4000
	посредством электронных табло	Площадь информационного поля табло наружной рекламы, м ²	5000
	на транспортных средствах	Количество используемых транспортных средств	10 000

Примечание: ДБ — доходность базовая.

потребительских цен на товары и услуги в предшествующем налоговом периоде. Он установлен в размере 1,132 на 2006 год.

Корректирующий коэффициент K_2 . Корректирующий коэффициент особенностей ведения предпринимательской деятельности K_2 учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности (ассортимент товаров, сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения или размещения рекламы и др.).

Значения корректирующего коэффициента K_2 (табл. 63) определяются представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно в зависимости от вида (подвида) деятельности.

Корректирующий коэффициент K_2 определяется как произведение частных коэффициентов, установленных нормативными правовыми актами на муниципальном уровне (см. табл. 63).

При этом фактический период времени определяется как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

§ 4. НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД. ПОРЯДОК УПЛАТЫ НАЛОГА. ОТЧЕТНОСТЬ

Налоговым периодом по единому налогу является квартал.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам квартала не позднее 25-го числа первого месяца следующего квартала.

Суммы ЕНВД перечисляются в следующие уровни бюджетной системы Российской Федерации (табл. 64).

Значения корректирующего коэффициента базовой доходности K_2 при расчете ЕНВД в муниципальных образованиях субъектов Российской Федерации

Субъект Российской Федерации	Вид предпринимательской деятельности							
	Бытовые услуги	Ветеринарные услуги	Техническое обслуживание транспортных средств	Розничная торговля	Общественное питание	Автотранспортные услуги	Наружная реклама	Хранение автотранспортных средств
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Центральный федеральный округ								
Белгородская область	0,18—0,9	0,54	0,36	0,27—0,9	0,36—0,9	0,9	х	0,9
Брянская область	0,26—0,7	0,05—0,52	0,1—0,88	0,05—0,7	0,02—0,65	0,24—0,9	х	0,32—1
Владимирская область	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	х	х
Воронежская область	0,04—0,75	х	0,1—1	0,01—1	0,01—0,7	1	0,05—0,16	1
Ивановская область	0,1—1	0,15—1	0,33—1	0,33—1	0,1—1	0,33—1	0,33—1	0,33—1
Калужская область	0,2—1	0,5—1	0,5—1	0,2—1	0,1—1	0,5—1	х	х
Костромская область	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	х	0,1—1
Курская область	0,02—0,86	0,06—0,64	0,06—0,61	0,02—0,86	0,03—0,61	0,09—0,86	0,01—0,19	0,04—0,4
Липецкая область	0,02—0,68	0,02—0,08	0,13—0,61	0,04—0,68	0,02—0,68	0,11—0,5	х	0,08—0,37
Московская область	0,07—1	1	1	0,1—1	0,1—1	1	х	1
Орловская область	0,12—1	х	0,16—1	0,01—1	0,1—1	0,8—1	0,8—1	0,16—1
Рязанская область	0,005—0,506	0,008—0,506	0,083—1	0,008—1	0,011—1	1	0,01—1	0,112—0,223
Смоленская область	0,005—0,9	х	1	0,05—1	0,04—1	1	0,3—1	0,1—0,7
Тамбовская область	0,05—0,7	0,4—0,8	0,4—0,8	0,05—1	0,15—0,7	1	0,1—0,2	0,4—0,8
Тверская область	х	х	0,2—1	0,03—0,85	0,01—0,85	0,15—1	х	х

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Тульская область	0,05—1	0,05—1	0,34—0,5	0,05—1	0,009—0,87	1	x	0,9—1
Ярославская область	0,08—0,4	0,08—0,4	0,16—0,8	0,01—0,8	0,005—0,45	0,8—1	0,005—0,05	0,3—0,6
г. Москва	x	x	x	x	x	x	0,005—1	x
Северо-Западный федеральный округ								
Республика Карелия	0,04—1	x	0,5	0,08—1	x	0,4—1	x	x
Республика Коми	0,1—1	x	0,4—1	0,3—1	0,05—1	0,4—1	0,2—1	0,4—1
Архангельская область	0,01—1	0,02—0,3	0,1—1	0,01—1	0,02—0,5	0,01—1	x	0,05—0,9
Вологодская область	0,1—1	x	1	0,2—0,5	0,1—0,25	0,35—1	0,15	0,4
Калининградская область	0,15—1	0,15—1	0,15—1	0,15—1	0,15—1	0,15—1	0,15—1	0,15—1
Ленинградская область	0,08—0,6	0,05—0,5	0,5—0,95	0,005—0,8	0,005—0,42	0,8—1	0,16	0,25—0,5
Мурманская область	0,03—0,61	0,03—0,31	0,04—0,51	0,04—1	x	0,14—0,9	x	x
Новгородская область	0,05—1	0,05—0,9	0,05—0,9	0,05—1	0,05—1	0,8—1	0,05—0,9	0,05—0,9
Псковская область	0,02—1	0,08—1	0,06—0,8	0,05—1	0,08—1	1	0,005—0,05	x
г. Санкт-Петербург	0,3—1	0,7—1	1	0,1—1	x	1	x	x
Ненецкий АО		0,1	0,1	0,1	0,1—1	0,1—0,5	1	1
Южный федеральный округ								
Республика Адыгея	0,05—0,8	0,1—0,5	0,1—0,7	0,1—0,7	0,01—0,6	0,5—0,7	0,1—0,15	0,1—0,7
Республика Дагестан	0,055—0,98	0,06—0,18	0,1—0,615	0,048—0,6	0,07—0,25	0,3—1	0,01—0,05	0,1—0,5
Республика Ингушетия	0,1—0,7	0,2	0,2—0,5	0,1—0,8	0,1—0,8	1	x	x
Кабардино-Балкарская Республика	0,11—0,67	0,16—0,4	0,11—0,67	0,11—0,67	0,13—0,6	0,27—0,67	x	0,27—0,67
Республика Калмыкия	0,135—1	0,4	0,4—0,5	0,2—0,68	0,3—0,6	0,34—0,8	0,5	0,7
Карачаево-Черкесская Республика	0,12—0,3	0,12—0,3	0,12—0,3	0,02—1	0,04—0,45	0,2—0,8	0,04—0,1	0,128—0,32p

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Республика Северная Осетия — Алания	0,198—1	0,5—1	0,5—1	0,18—1	0,125—1	0,1	x	x
Чеченская Республика	0,1—0,6	0,1	0,2—0,3	0,15—0,2	0,15—0,25	0,3—0,8	x	x
Краснодарский край	0,03—1	0,11—1	0,09—1	0,03—1	0,01—1	0,78—1	0,06—0,5	0,22—1
Ставропольский край	0,068—0,36	0,076—0,6	0,068—0,227	0,06—0,489	0,071—0,293	0,151—0,755	0,014—0,07	0,1—0,252
Астраханская область	0,16—1	0,55	0,1—1	0,14—1	0,13—1	0,36—1	x	x
Волгоградская область	0,16—1	0,25—1	0,4—1	0,4—1	0,4—1	0,4—1	x	x
Ростовская область	0,05—1	0,15—1	0,15—1	0,03—1	0,01—1	0,15—1	0,08—1	0,15—1
Приволжский федеральный округ								
Республика Башкортостан	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	x	0,005—1	0,3—1
Республика Марий-Эл	0,1—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,05—1	0,48—1	0,035—1	0,2—1
Республика Мордовия	0,1—0,6	0,1—0,5	0,1—0,4	0,1—1	x	0,1—1	0,1—0,8	0,8
Республика Татарстан	0,05—0,5	0,05—0,5	0,05—0,5	0,05—0,5	0,05—0,5	0,05—0,5	0,2	0,05—0,5
Удмуртская Республика	0,05—1	x	0,15—1	0,01—1	0,01—0,98	0,7—0,75	0,01—0,07	0,1—0,4
Чувашская Республика	0,06—0,75	0,07—0,3	0,13—0,52	0,06—0,75	0,14—0,75	0,4—1	0,01—0,07	0,3—1
Кировская область	0,02—0,56	0,14—0,3	0,1—0,35	0,007—1	0,008—0,48	0,4—0,8	x	0,2—0,35
Нижегородская область	0,01—1	0,04—1	0,09—1	0,01—1	0,01—1	0,45—1	x	1
Оренбургская область	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1
Пензенская область	0,02—1	0,07—0,42	0,07—0,75	0,03—1	0,04—1	0,3—1	0,01—0,2	0,3—1
Пермская область	x	x	1	0,01—1	0,05—1	1	x	0,1—1
Самарская область	x	x	1	0,1—0,5	0,35—0,5	1	0,2	0,4—0,8
Саратовская область	0,03—1	0,05—1	0,05—1	0,03—1	0,01—1	0,13—1	0,08—0,2	0,3—1
Ульяновская область	0,03—0,51	x	0,09—0,51	0,06—0,85	0,02—0,6	0,15—0,85	0,01—0,034	0,03—0,17

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Коми-Пермяцкий АО	0,1—0,8	х	0,25—1	0,1—1	0,2—1	0,5—1	х	х
Уральский федеральный округ								
Курганская область	0,005—1	х	0,005—1	0,005—1	0,005—1	0,8	0,005—1	0,005—1
Свердловская область	0,008—0,5	0,09—0,47	0,08—0,68	0,04—0,75	0,01—0,75	0,75	0,005—0,075	0,04—0,4
Тюменская область	0,05—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	х	х
Челябинская область	0,2—1	х	0,2—1	0,2—1	0,08—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1
Ханты-Мансийский АО	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,3—1	0,05—1	0,3—1
Ямало-Ненецкий АО	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,2—1	0,01—1	0,2—1
Сибирский федеральный округ								
Республика Алтай	0,9—1	0,12—0,5	0,35—1	0,05—1	0,14—1	1	0,05	1
Республика Бурятия	0,4—0,9	0,05—0,9	0,4—1	0,2—1	0,3—0,9	0,4—1	0,1—0,9	0,25—0,9
Республика Тыва	0,4—1	0,3	0,5	0,1—1	0,3—1	0,8—1	х	х
Республика Хакасия	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1
Алтайский край	0,05—1	0,05—1	0,05—1	0,05—1	0,05—1	0,05—1	0,05—1	0,05—1
Красноярский край	0,1—1	0,1—1	1	0,2—1	0,1—0,7	1	0,06	0,25—0,9
Иркутская область	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1
Кемеровская область	х	0,041—1	0,041—1	0,041—1	0,041—1	0,7—1	0,041—1	0,041—1
Новосибирская область	х	0,1—1	0,1—1	0,1—1	х	х	0,01—1	0,1—1
Омская область	0,2—1	х	0,2—1	0,2—1	0,2—1	1	0,005—1	0,2—1
Томская область	0,04—1	0,16—1	0,04—1	0,06—1	0,1—1	0,07—1	0,04—1	0,09—1
Читинская область	0,01—1	0,01—1	0,01—1	0,01—1	0,01—1	0,01—1	х	х
Агинский Бурятский АО	0,2—0,5	0,2	0,8	0,2—0,5	0,5	0,6—1	х	х
Таймырский АО	0,01—0,35	х	0,07—0,14	0,07—0,7	0,07—0,37	0,07—0,7	0,01	1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Усть-Ордынский Бурятский АО	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,05—1	0,1—1	x	x
Эвенкийский АО	0,1—0,3	0,1—0,3	0,1—0,3	0,1—0,3	0,1—0,3	0,1—0,3	x	x
Дальневосточный федеральный округ								
Республика Саха (Якутия)	0,05—1	0,12—0,8	0,15—1	0,15—1	0,11—1	0,15—1	0,15—1	0,15—1
Приморский край	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1	0,1—1
Хабаровский край	0,01—1	0,244—1	0,244—1	0,01—1	0,01—1	x	x	0,244—1
Амурская область	0,08—1	0,08—0,85	0,08—0,85	0,08—1	0,08—0,85	0,08—0,85	x	0,08—1
Камчатская область	0,85—1	1	0,5—1	1	0,15—1	1	0,063	0,153— 0,266
Магаданская область	0,225—1	0,675—1	0,675—1	0,375—1	0,375—1	0,675—1	0,675—1	0,675—1
Сахалинская область	0,05—0,3	0,3—1	0,15—0,6	0,1—0,95	0,35—1	0,35—1	0,005—0,5	0,15—0,5
Еврейская АО	0,06—1	0,1—0,5	0,2—1	0,03—1	0,04—1	0,2—1	0,03—0,15	0,14—0,7
Корякский АО	0,8—1	1	0,5—1	1	0,14—1	1	x	x
Чукотский АО	0,1—0,6	0,2	0,6	1	0,8	0,8	0,8	0,8
г. Байконур	0,2—0,7	0,4	0,7	0,2—0,7	0,2—0,6	0,55—0,7	0,5—0,6	0,5

Таблица 64

Нормативы отчислений ЕНВД в бюджетную систему Российской Федерации, %

Вид налога	Нормативы отчислений				Основание
	КБС РФ	ФСС РФ	ФФОМС РФ	ТФОМС РФ	
ЕНВД	90	5	0,5	4,5	Ст. 146, 61.1, 61.2 БК РФ; ст. 2 ФЗ 120-ФЗ

Примечания: КБС РФ — консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации;
 ФСС РФ — Фонд социального страхования Российской Федерации;
 ФФОМС РФ — федеральный Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации;
 ТФОМС РФ — территориальные фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации.

Если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы ЕНВД учитывает изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.
2. Укажите особенности определения статуса налогоплательщиков единого налога на вмененный доход.
3. Раскройте понятие «вмененный доход».
4. Изложите порядок расчета объекта налогообложения по единому налогу на вмененный доход.
5. Сформулируйте понятие и порядок установления базовой доходности по единому налогу на вмененный доход.
6. Сформулируйте порядок расчета единого налога на вмененный доход.
7. Охарактеризуйте корректирующие коэффициенты, применяемые по единому налогу на вмененный доход.
8. Укажите направления зачисления единого налога на вмененный доход в уровни бюджетной системы Российской Федерации.

Раздел IX

НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА: ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

Глава 28. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ И ПРЕДПОСЫЛКИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

§ 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Трансфертное ценообразование (transfer pricing) представляет собой метод распределения расходов по взаимным поставкам товаров и услуг между подразделениями крупной организации преимущественно в целях избежания налогов.

Налоговые ограничения за осуществлением трансфертного ценообразования регулируются статьями 20 и 40 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Однако действующие нормы указанных статей не обеспечивают их единообразного применения.

Ключевым вопросом налогового контроля в данной сфере является доказательство того, что сделки между налогоплательщиками заключаются по текущим рыночным ценам. Подобные сделки получили название «сделок на расстоянии вытянутой руки» (англ. — *arm's length transactions*), в отличие от сделок по заниженным льготным ценам (*non arm's length transactions*).

Анализ практики применения статей 20 и 40 НК РФ позволяет выделить наиболее «проблемные» положения, а также дополнительные причины, которые препятствуют эффективному осуществлению налоговыми органами контроля над ценами по сделкам, применяемым налогоплательщиками.

Оценка «проблемных» положений законодательства сопровождается предложениями о его изменении, выдвигаемыми Министерством финансов Российской Федерации. Основной — тради-

ционной — целью реформирования является упорядочение налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов, совершенствование принципов определения цен товаров и услуг для целей налогообложения и уточнение перечня лиц, признаваемых взаимозависимыми. Частной целью признается создание равных условий налогообложения на российском рынке для иностранных и российских налогоплательщиков с учетом более отлаженного налогового контроля в развитых странах за условиями применения цен на продукцию в целях налогообложения.

Арбитражная практика не выработала единообразного подхода в толковании наиболее спорных положений статей 20 и 40 НК РФ. Причем позиция судов одного региона может быть прямо противоположной позиции судов другого. По вопросам применения статьи 40 НК РФ преобладающая часть решений налоговых органов отменяется в судебном порядке.

Наибольшее число нарушений встречается в следующих отраслях экономики: сельское и лесное хозяйство, промышленность и торговля. Основная часть нарушений в сельском хозяйстве определяется «спецификой» отрасли, связанной с задержками в бюджетном финансировании, преобладанием неденежных форм расчетов, натуральной оплаты труда и др. Нарушения в лесной отрасли вызваны экспортными поставками лесопродукции. В промышленности наиболее распространены нарушения при поставках нефти и нефтепродуктов, угольной продукции.

§ 2. ПРИЗНАКИ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ ЛИЦ

В Налоговом кодексе Российской Федерации (п. 1 ст. 20) определен узкий перечень лиц, признаваемых по формальным критериям взаимозависимыми лицами для целей налогообложения. В данном пункте не учитываются существенные обстоятельства взаимозависимости двух или нескольких лиц, особые отношения между которыми могут оказывать влияние на результаты их деятельности и применяемые ими цены.

В п. 2 ст. 20 НК РФ указано, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), что позволяет налоговым органам проверять правильность применения цен по любым сделкам. В частности, к числу наиболее типичных можно отнести следующие основания, которые суды принимают для установления взаимозависимости:

реализация товаров, работ, услуг работодателем в пользу своих работников; совершение сделки юридическим лицом с индивидуальным предпринимателем, который является руководителем или учредителем данного юридического лица.

В разъяснении, данном в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 г. № 441-О, указано, что право признать лица взаимозависимыми по основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров. Таким образом, при рассмотрении дела в суде об установлении факта взаимозависимости по иным основаниям, чем названы в п. 1 ст. 20 НК РФ, налоговому органу необходимо привести конкретную законодательную норму, которая признает взаимозависимость лиц.

В различных законодательных актах даны определения близких к «взаимозависимости» понятий: «заинтересованные», «аффилированные», «взаимозависимые» лица, «группа лиц», «зависимые» и «дочерние» хозяйственные общества.

Взаимозависимые лица. Закон Российской Федерации «О таможенном тарифе» (ст. 5) признает участников сделки взаимозависимыми лицами, если они удовлетворяют хотя бы одному из следующих признаков:

- каждое из этих лиц является сотрудником или руководителем организации, созданной с участием другого лица;
- они являются деловыми партнерами, т.е. связаны договорными отношениями, действуют в целях извлечения прибыли и совместно несут расходы, связанные с осуществлением совместной деятельности;
- они являются работодателем и работником;
- какое-либо лицо прямо или косвенно владеет, контролирует или является номинальным держателем пяти и более процентов голосующих акций обоих лиц;
- одно из них прямо или косвенно контролирует другое;
- оба они прямо или косвенно контролируются третьим лицом;
- вместе они прямо или косвенно контролируют третье лицо;
- лица состоят в отношениях родства или свойства, усыновителя или усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Если же одно из лиц является единственным агентом, единственным дистрибьютором другого лица или единственным поль-

зователем по договору коммерческой концессии, это не является основанием для признания их взаимосвязанными.

Заинтересованные лица.

1. В Гражданском кодексе Российской Федерации понятие взаимозависимости лиц определяется через сущность понятий дочерних хозяйственных обществ ДХО (ст.105) и зависимых хозяйственных обществ ЗХО (ст.106).

Дочернее хозяйственное общество — общество, в отношении которого другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность оказывать влияние на деятельность ДХО в силу:

- преобладающего участия в его уставном капитале;
- заключенного между ними договора;
- определения решений, принимаемых таким обществом иным образом.

Зависимое хозяйственное общество — общество, в отношении которого другое (преобладающее, участвующее) общество имеет возможность влиять на принятие решений зависимого общества в силу:

- более чем 20% участия в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью;
- владения более чем 20% голосующих акций акционерного общества.

2. Понятие «заинтересованные лица» рассмотрено в ст. 27 Закона Российской Федерации «О некоммерческих организациях», где заинтересованными лицами признаются:

- руководитель (заместитель руководителя) некоммерческой организации;
- лицо, входящее в состав органов управления некоммерческой организацией или органов надзора за ее деятельностью, если указанные лица состоят с этими организациями или гражданами в трудовых отношениях, являются участниками, кредиторами этих организаций либо состоят с этими гражданами в близких родственных отношениях или являются кредиторами этих граждан.

3. В соответствии со ст. 81 Закона Российской Федерации «Об акционерных обществах» лица признаются заинтересованными в совершении обществом сделки, если они, их супруги, родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, усыновители и усыновленные и их аффилированные лица:

- являются стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;
- владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;
- занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке, а также должности в органах управления управляющей организации такого юридического лица;
- в иных случаях, определенных уставом общества.

4. В ст. 45 Закона Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено, что лица признаются заинтересованными в совершении обществом сделки в случаях, если они, их супруги, родители, дети, братья, сестры и их аффилированные лица:

- являются стороной сделки или выступают в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом.

5. В ст. 4 Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22 марта 1991 г. № 948-1 аффилированные лица — это физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. В частности, аффилированными лицами юридического лица являются:

- член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;

- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица; юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица;
- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы.

Таким образом, в действующем российском законодательстве взаимозависимость возможно определить через группу понятий, среди которых:

- заинтересованность;
- аффилированность;
- принадлежность лиц к одной группе;
- зависимость.

Реформирование налогового законодательства на основе уточнения терминологического аппарата рассмотренных положений Налогового кодекса РФ предусматривает в перечень взаимозависимых лиц дополнительно включить следующих лиц:

- аффилированные лица;
- лица в случае, когда доля участия одного лица в организации составляет более 20%;
- организации, когда доля участия одного лица (совместно с его аффилированными лицами) в каждой такой организации составляет более 20%;
- лица, когда доля непосредственного участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%.

Предусматривается уточнение круга лиц, которые могут быть признаны судом для целей налогообложения взаимозависимыми, если отношения между этими лицами повлияли на условия и результаты их деятельности:

- участники простого товарищества, когда одно и то же лицо является участником этих простых товариществ;
- учредитель доверительного управления и доверительного управляющего и выгодоприобретателя по договору доверительного управления имуществом;
- работник и работодатель;
- физические лица, когда одно из них подчиняется другому по должностному положению;
- физические лица, состоящие в родственных отношениях.

При этом потребуется оценить влияние особых отношений между указанными лицами на условия и результаты их деятельности.

Кроме того, предполагается уточнить порядок определения долей непосредственного и косвенного участия одной организации в другой и физического лица в организации.

§ 3. ТОВАРООБМЕННЫЕ (БАРТЕРНЫЕ) ОПЕРАЦИИ

Кроме сделок между взаимозависимыми лицами налоговые органы также вправе контролировать цены по товарообменным (бартерным) сделкам. Бартерные операции оформляются договором мены или иными договорами, исполнение обязательств по которым осуществляется посредством неденежного обмена товарами. Сделки, по которым исполнение обязательств производится на основе зачета взаимных требований, не подпадают под контроль.

Договоры об оказании услуг регулируются нормами главы 39 Гражданского кодекса РФ и не могут быть отнесены к договорам мены (бартерным сделкам). Следовательно, положения п. 2 ст. 40 НК РФ не могут применяться в отношении указанных сделок (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 января 2002 г. № А56-10576/01).

Аналогично оплата подрядных работ продукцией также не является договором мены (бартерной сделкой), и поэтому налоговые органы не могут проверять по ним правильность цены, доначислять налоги и пени (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09 июля 2001 г. № Ф08-2028/2001-633А).

§ 4. ВНЕШНЕТОРГОВЫЕ ОПЕРАЦИИ

Зачастую положения ст. 40 НК РФ используются налоговыми органами в качестве дополнительного инструмента контроля за обоснованностью применения нулевой ставки НДС по экспорт-

ным операциям и применением соответствующего налогового вычета по НДС при данных операциях. Налоговые органы пытаются проверить не только цены внешнеторгового контракта, но и цены, по которым товар был приобретен на территории Российской Федерации. В соответствии с арбитражной практикой у налоговых органов нет оснований для осуществления дополнительного налогового контроля таких операций.

Для возможности контроля закупочных цен на материальные ценности, которые в дальнейшем поставляются на экспорт, необходимо создать правовые основания. Требуется законодательно закрепить, что если договоры поставки товаров (работ, услуг) заключены во исполнение внешнеторговых сделок, то такие договоры также должны регулироваться положениями ст. 40 НК РФ (подп. 3 п. 2). Это позволит налоговым органам контролировать те договоры поставки, по которым цены на товар значительно превышают уровень рыночных цен на идентичные (однородные) товары. Это влечет за собой излишнее предъявление сумм НДС к возмещению из бюджета. Кроме того, при отклонении цен в обратную сторону не будет происходить занижения налога на прибыль.

§ 5. ОТКЛОНЕНИЕ ЦЕН В ТЕЧЕНИЕ НЕПРОДОЛЖИТЕЛЬНОГО ПЕРИОДА ВРЕМЕНИ

Обязательным условием проверки правильности отклонения цен по сделкам, которые более чем на 20% отклоняются от цен, применяемых по идентичным или однородным товарам (работам, услугам), является допущение отклонения в течение непродолжительного периода времени.

Однако понятие «непродолжительный период времени» не определено законодательно. Налоговый орган должен учитывать особенности реализации товаров, работ или услуг проверяемого налогоплательщика.

§ 6. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ИДЕНТИЧНОСТИ И ОДНОРОДНОСТИ ТОВАРОВ И УСЛУГ

В ходе налогового контроля налоговый орган должен представить доказательства идентичности (однородности) товаров. Положениями ст. 40 НК РФ определены критерии идентичности и однородности только товаров, однако при этом отсутствует характеристика идентичности работ и услуг, что на практике вызывает проблемы.

Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки: физические характеристики, качество, репутация на рынке.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции: качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

Налоговый орган, осуществляя контроль за полнотой исчисления налогов, должен учитывать такие условия сделок, как сроки исполнения обязательств, условия платежей, иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на уровень цен.

В случае если существуют различия в условиях реализации идентичных или однородных товаров, то указанные обстоятельства должны быть учтены налоговым органом с помощью поправок, отраженных в соответствующих расчетах и прилагаемых к акту проверки.

Параллельно в компаниях должен проводиться функциональный анализ видов деятельности, подтверждающий обоснованность их расчетов в ценообразовании.

§ 7. МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ

В настоящее время цены, примененные налогоплательщиком, сопоставляются с рыночными ценами идентичных (однородных) товаров, работ, услуг. При невозможности применения сопоставимых цен могут применяться метод последующей реализации и затратный метод.

Статьей 40 НК РФ предусмотрены три метода, которые могут использоваться налоговыми органами для определения рыночных цен по сделкам:

- метод сопоставления цены проверяемой сделки с рыночными ценами;
- метод последующей реализации;
- затратный метод.

На практике в большинстве случаев применяется метод сопоставления цены проверяемой сделки с рыночными ценами.

В случае отсутствия на соответствующем рынке товаров сделок по идентичным (однородным) товарам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, а также при невозможности определения соответствующих цен из-за отсутствия или недоступности информационных источников для определения рыночных

цен может быть использован метод цены последующей реализации. При определении рыночной цены затратным методом возникают трудности в обосновании правомерности таких действий в каждом конкретном случае. В решениях судов отмечается, что данный метод должен применяться в уникальных условиях, когда нет возможности сравнения с обычными для конкретной сферы условиями.

При реформировании действующего механизма предполагается приоритетное использование метода последующей реализации (метода реализации продукта переработки) или затратного метода. При невозможности их применения предусматривается использование метода сопоставимой рентабельности или метода распределения прибыли.

§ 8. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИСТОЧНИКОВ ИНФОРМАЦИИ О РЫНОЧНЫХ ЦЕНАХ

В Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрено использование при определении рыночных цен официальных источников информации и биржевых котировок. При этом не определяется, какие источники информации о рыночных ценах являются официальными.

При проверке правильности применения цен по сделкам важным является проведение сравнительного анализа информации о ценах по сделкам с одним и тем же товаром на основе официальных источников информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

Налоговые органы используют сведения из следующих источников:

- торгово-промышленные палаты субъектов Российской Федерации;
- органы государственной статистики субъектов Российской Федерации;
- комитеты по управлению государственным и муниципальным имуществом;
- организации в области ценообразования;
- управления Центрального банка России по субъектам Российской Федерации;
- таможенные органы;
- Агентство экономической информации;
- СМИ и др.

Суть проблемы заключается в том, что законодательные акты не раскрывают содержание термина «официальный источник информации».

В Методических рекомендациях по применению главы 25 НК РФ (в настоящее время утратили силу) к данным источникам относились:

- официальная информация о биржевых котировках на ближайшей к местонахождению продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже — информация о международных биржевых котировках, а также котировки Минфина России по государственным ценным бумагам и обязательствам;
- информация государственных органов по статистике, органов, регулирующих ценообразование, и иных уполномоченных органов;
- информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации;
- оценка рыночной цены на продукцию, осуществленная в соответствии с Федеральным законом «Об оценочной деятельности» оценщиком, получившим лицензию.

Информация органов статистики часто не отвечает требованиям ст. 40 НК РФ, согласно которым при определении рыночных цен товара должна учитываться информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях.

Таким образом, существуют следующие особенности применения источников информации в рамках действующего законодательства.

1. Для определения рыночной цены товара (работы, услуги) могут использоваться официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 НК РФ). Получение рыночных цен каким-либо расчетным путем или по методикам, существующим в других отраслях, законодательством не предусмотрено.

2. Налоговые органы должны доказать сопоставимые условия сделки, сферу обращения товаров, идентичность товаров. Среднестатистические данные органов статистики не могут быть использованы.

3. Информация, предоставляемая другими налогоплательщиками, реализующими аналогичные товары, не может быть использована для определения рыночных цен.

4. Коммерческие организации не могут быть признаны официальными источниками информации. В их компетенцию не входит наблюдение за уровнем цен на рынке.

Некоторые судьи высказывают мнение, что оценка стоимости, заверенная лицензированной организацией оценщиков, не может быть учтена при определении рыночной цены в целях налогообложения именно потому, что оценщики также не являются официальным источником информации.

5. Органы государственной власти и местного самоуправления не относятся к источникам информации о рыночных ценах (п. 11 ст. 40 НК РФ). В компетенцию таможенных органов не входит право официального определения рыночной цены на товар, аналогично как и Торгово-промышленной палаты, поскольку она не является ни биржей, ни официальным источником информации.

Региональные инициативы. На региональном уровне в целях обеспечения информацией о рыночных ценах на товары, работы, услуги и установления порядка придания официального статуса такой информации в Воронежской области принят Закон от 11 февраля 2002 г. № 7-ОЗ «О порядке придания официального статуса информации о рыночных ценах на товары, работы и услуги». В соответствии с ним источниками информации о рыночных ценах на товары, работы и услуги являются:

- сведения, предоставляемые территориальным государственным органом статистики;
- сведения, предоставляемые Воронежской товарной биржей, а при отсутствии сделок на бирже — сведения о биржевых котировках на состоявшихся торгах на ближайшей к месту нахождения продавца бирже;
- сведения, предоставляемые профессиональными оценщиками, получившими лицензии на данный вид деятельности в порядке, установленном Федеральным законом «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»;
- сведения Системы информации о рынке в агропромышленном комплексе, функционирующей в системе Министерства сельского хозяйства Российской Федерации;
- сведения, получаемые от предприятий перерабатывающей промышленности Воронежской области.

В Кемеровской области для формирования информации о рыночных ценах для целей налогообложения принято распоряжение Администрации от 25 ноября 2001 г. № 900-р «О создании информационной базы о рыночных ценах и ее использовании».

Опыт стран СНГ: Казахстан. Закон Республики Казахстан от 5 января 2001 г. № 136-2 «О государственном контроле при применении трансфертных цен» предусматривает, что для определения рыночной цены товара (работы, услуги) используются любые источники информации, в том числе:

- официально признанные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги);
- официально признанные источники о биржевых котировках;
- информация, предоставляемая участниками сделок уполномоченным органам.

При внешнеторговых сделках применяются законодательство Республики Казахстан, международные договоры, а также методы определения рыночных цен, согласованные уполномоченными органами государств.

По мнению многих экспертов, практика применения ст. 20, 40 НК РФ свидетельствует о целесообразности конкретизации официальных источников информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги, в том числе посредством отнесения к таковым информации, предоставляемой органами, регулирующими ценообразование, а также о восстановлении положений пункта 11 ст. 40 НК РФ, согласно которым в качестве информационных ресурсов могли быть использованы базы данных органов государственной власти и местного самоуправления и информация, предоставленная налоговым органам самим налогоплательщиком.

В соответствии с предложениями Министерства финансов Российской Федерации предусматривается расширить и конкретизировать перечень источников информации, которые можно использовать при определении рыночных цен товаров и услуг, разрешить использование информации, содержащейся в опубликованных и общедоступных справочных изданиях о рыночных ценах и биржевых котировках товаров, информации о рыночной стоимости объектов оценки, а также информации, предоставляемой налоговым органам налогоплательщиками.

Предполагается установить, что для целей налогообложения определение рыночных цен товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли, должно осуществляться на основе ин-

формации таможенных органов о таможенной стоимости таких товаров.

Контролируемые сделки. Предполагается дополнить круг контролируемых сделок сделками, предусматривающими исполнение обязательств зачетом встречного однородного требования, исключить процентное отклонение цены товара и услуги, примененной в контролируемой сделке, от уровня цен идентичных или однородных товаров и услуг, применяемых налогоплательщиком в пределах непродолжительного периода времени, как основание для налогового контроля и доначисления налогов. Предусматривается уточнить круг товарообменных (бартерных) сделок и внешнеторговых сделок.

Определение рыночных цен. Рыночными ценами товаров и услуг предлагается признать цены, находящиеся в интервале от минимального до максимального уровня цен, сложившихся в сделках, предметом которых являлись идентичные или однородные товары и услуги, совершенных лицами, не являющимися взаимозависимыми, в сопоставимых экономических условиях на момент совершения контролируемой сделки. При этом не должна учитываться цена товара и услуги, примененная в контролируемой сделке.

§ 9. ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНЫХ ЦЕН В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ

9.1. Операции по реализации нефти и нефтепродуктов

Организации нефтяной отрасли, функционирующие преимущественно в рамках вертикально интегрированных компаний, отличаются низкой степенью прозрачности. Ценовая политика нефтяных компаний искусственно формирует на региональных рынках сырой нефти требуемые цены. Как правило, трансфертные цены, применяемые вертикально интегрированными нефтяными компаниями при внутриструктурных сделках по торговле нефтью и нефтепродуктами на внутрироссийском рынке, существенно занижаются по сравнению с ценами по сделкам, заключенным на свободном рынке.

Средние за истекший месяц уровни цен сорта нефти «Urals» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно доводятся через официальные источники информации. Однако практика их использования при проверке правильности применения цен по сделкам организаций нефтяной отрасли не получила распространения.

9.2. Банковские операции

При совершении значительного количества банковских операций коммерческими банками начисляются проценты за оказываемые услуги. Однако в соответствии с арбитражной практикой налоговый контроль над рыночными ценами не может распространяться на контроль над уровнем начисляемых банками процентов. Правовая конструкция ст. 779 ГК РФ, согласно которой по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги, не позволяет отнести договоры банковского вклада к договорам возмездного оказания услуг. Плата в виде процентов на сумму вклада в соответствие со ст. 838 ГК РФ выплачивается банком вкладчику и не может рассматриваться как цена услуги. Таким образом, на основании того, что проценты не являются ценой за услуги, в коммерческих банках отсутствуют основания для применения порядка определения цен, предусмотренного ст. 40 НК РФ.

9.2.1. Кредитные договоры

При определении уровня процентов по кредитам коммерческим банкам предоставлено право самостоятельно определять условия предоставления кредитов. При этом любой кредитный договор рассматривается как не имеющий одинаковых характеристик.

При определении идентичности кредитов существует множество соответствующих признаков (источник и стоимость денежных средств; кредитная история заемщика; цели использования заемщиком предоставленных денежных средств; сумма кредита; финансовое положение заемщика; степень кредитного риска; направления использования кредита). Таким образом, сгруппировать выданные банком кредиты практически невозможно.

На практике суды считают, что налоговые органы не учитывают все обстоятельства, при которых заключаются кредитные договоры, и необоснованно рассматривают их как идентичные (однородные).

9.2.2. Договоры банковского вклада

Аналогичен характер рассмотрения банковских операций по привлечению денежных средств во вклады. При осуществлении налогового контроля над уровнем применяемых процентных ставок по договорам вклада сравнение условий договоров необходимо проводить внутри однотипного вида договора.

Распространена практика установления процентов по вкладам, в том числе с сотрудниками банка, исходя из процентных ставок, разница между которыми превышает 20%.

Таким образом, целесообразно уточнение положений законодательства с учетом специфики деятельности кредитных организаций.

9.3. Предоставление имущества в аренду

В соответствии со сложившейся арбитражной практикой деятельность по предоставлению имущества в аренду зачастую не признается услугой на основании того, что услугой для целей налогообложения считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

При осуществлении контроля над уровнем цен на объекты недвижимости применяется большое количество оценочных категорий и специфических потребительских качеств, влияющих на размер арендной платы. Это вызывает некоторые сложности при определении идентичности услуг по сдаче помещений в аренду.

§ 10. ВНЕСУДЕБНОЕ ВЗЫСКАНИЕ ДОНАЧИСЛЕННЫХ НАЛОГОВ

В настоящее время применяется бесспорный порядок взыскания доначисленных в соответствии со ст. 40 НК РФ налогов. При этом не требуется представления налоговым органам документов, обосновывающих соответствие применяемых ими цен товаров (работ, услуг) уровню рыночных цен, а также использование методов определения этих цен, что предполагается изменить.

В процессе реформирования предполагается сохранить внесудебный порядок взыскания доначисленных сумм налогов с организаций в следующих случаях:

- по внешнеторговым сделкам, совершенным с лицами, местом нахождения которых являются территории, находящиеся под юрисдикцией иностранных государств, если на этих территориях не предусматривается раскрытие информации при осуществлении финансовых операций или применяются налоговые ставки при налогообложении прибыли организаций в размере, не превышающем $\frac{2}{3}$ налоговой ставки по налогу на прибыль организаций, а также предусматриваются налоговые льготы при налогообложении;
- по внешнеторговым сделкам с товарами, являющимися предметом мировой биржевой торговли;
- по другим сделкам, когда организация не обжаловала решение налогового органа о доначислении суммы налога.

§ 11. АНАЛИТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЫНОЧНОЙ ЦЕНЫ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В РАЗВИТЫХ СТРАНАХ

Основные принципы применения методов определения рыночной цены заключаются в том, что эти методы применяются только в том случае, когда невозможно применить традиционные методы или их применение не дает желаемых результатов.

Рекомендации Казначейства США закрепляют возможность применения двух методов определения рыночной цены: метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли. Именно данные методы предполагается применять в российской практике.

Рекомендации Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) закрепляют возможность применения двух методов, основанных на анализе прибыли: метода распределения прибыли и метода операционной чистой маржи.

11.1. Метод сопоставимой рентабельности

В Положении Казначейства США по вопросам трансфертного ценообразования для целей определения нормальной рыночной цены, помимо традиционных методов, разрешается использовать метод сопоставимой рентабельности. Использование данного метода позволяет установить, соответствует ли размер вознаграждения по контролируемой сделке вознаграждению, которое было бы получено по сделке между независимыми лицами, при этом используются объективные показатели рентабельности по независимым лицам, осуществляющим аналогичный вид деятельности в аналогичных условиях.

Нормальный рыночный результат сделки определяется на основе размера операционной прибыли, которую получил бы налогоплательщик от сделки со взаимозависимым лицом, если бы его уровень рентабельности равнялся уровню прибыльности независимого налогоплательщика, осуществляющего аналогичную деятельность.

Показатели доходности должны применяться только к той финансовой информации сторон, которая относится исключительно к контролируемым сделкам.

Показатели уровня рентабельности отражают соотношение прибыли и затрат и рассчитываются на основе данных за достаточное количество лет, которые позволяют установить выручку, получаемую неконтролируемыми сопоставимыми лицами (как пра-

вило, за налоговый период совершения сделки и два предыдущих налоговых периода).

Наиболее приемлемый показатель уровня рентабельности для налогоплательщика определяется в зависимости от ряда факторов, включая характер деятельности налогоплательщика, степень достоверности имеющихся в наличии данных о сопоставимых налогоплательщиках, степень достоверности расчетов прибыли, которые могут быть проведены с использованием данного показателя.

Используются следующие показатели уровня рентабельности.

1. Рентабельность оборотных средств:

$$R_{OC} = \frac{\Pi_o}{OC},$$

где R_{OC} — рентабельность оборотных средств;

Π_o — операционная прибыль;

OC — среднегодовая стоимость оборотных средств.

На основании данного показателя могут быть получены достоверные данные в том случае, если оборотные средства играют значительную роль в получении операционной прибыли проверяемым предприятием и сопоставимым налогоплательщиком. Достоверность результатов также зависит от того, насколько состав оборотных средств проверяемого предприятия совпадает с составом оборотных средств независимого сопоставимого налогоплательщика.

2. Показатели рентабельности, характеризующие рентабельность продаж и рентабельность основной деятельности.

Считается, что функциональные различия в деятельности сопоставляемых налогоплательщиков оказывают большее влияние на соотношение прибыли и затрат или прибыли и выручки, чем на соотношение прибыли и стоимости оборотных средств. Поэтому данные финансовые показатели более точно отражают функциональные различия, чем показатель рентабельности оборотных средств. Соответственно, в последнем случае требуется более высокая степень функциональной сопоставимости деятельности налогоплательщиков. Ниже приведены данные финансовые показатели:

- рентабельность продаж:

$$R_{\Pi} = \frac{\Pi_o}{B_{\Pi}},$$

где R_{Π} — рентабельность продаж;
 B_{Π} — выручка от продаж;

- рентабельность основной деятельности:

$$R_{ОД} = \frac{\Pi_B}{P_O},$$

где $R_{ОД}$ — рентабельность основной деятельности;
 Π_B — валовая прибыль;
 P_O — операционные расходы (без учета процентов).

Чем больше степень сопоставимости независимого налогоплательщика и проверяемого налогоплательщика, тем достовернее получаемые результаты. Степень сопоставимости определяется с учетом всех значимых факторов и обстоятельств, включая вид деятельности, соответствующие рынки товаров и услуг, состав используемых активов (в том числе оборотные средства, нематериальные активы, собственные оборотные средства), объемы и направления деятельности, продолжительность функционирования организации.

При использовании метода сопоставимой рентабельности особое значение для целей сопоставления имеют привлеченные ресурсы и принятые риски. В связи с этим необходимо учитывать функции, выполняемые контролируемым налогоплательщиком и независимым налогоплательщиком, поскольку ресурсы и риски, как правило, напрямую зависят от выполняемых функций.

При использовании данного метода степень функциональной сопоставимости может быть ниже, чем при использовании метода цены последующей реализации или затратного метода. Например, функциональные различия зачастую отражаются в составе операционных расходов: налогоплательщики, выполняющие различные функции, могут иметь значительно отличающиеся размеры валовой прибыли, но получать сопоставимую операционную прибыль.

Достоверность результатов применения метода зависит от степени сопоставимости особенностей учета контролируемой сделки и сопоставимых независимых сделок, которые оказывают существенное влияние на операционную прибыль.

Достоверность результатов определения операционной прибыли и показателей уровня рентабельности также зависит от должного распределения затрат, дохода и активов контролируемого

налогоплательщика и сопоставимого налогоплательщика между его деятельностью.

11.2. Метод распределения прибыли

11.2.1. Рекомендации Казначейства США

В рамках метода распределения прибыли в соответствии с рекомендациями Казначейства США¹ определяется доля каждой из сторон контролируемой сделки в совокупной прибыли или убытке. Совокупная операционная прибыль или убыток определяется по наиболее узкой сфере коммерческой деятельности контролируемых налогоплательщиков, по которой имеется информация.

Доля вклада каждого из контролируемых налогоплательщиков в результатах осуществления коммерческой деятельности определяется на основе распределения функций каждого из участников деятельности, принимаемых ими рисков и привлекаемых ресурсов. Такое распределение прибылей и убытков должно соответствовать распределению прибылей и убытков, которые были бы получены независимыми налогоплательщиками, каждый из которых выполняет функции, подобные тем, что выполняют контролируемые налогоплательщики, участвующие в соответствующей коммерческой деятельности.

Прибыль, относимая на долю любой компании контролируемой группы компаний, может не быть ограничена общей операционной прибылью данной группы компаний от соответствующей коммерческой деятельности. Например, в течение определенного года одна компания из группы компаний может получить прибыль, а другая — понести убытки.

Помимо этого, совокупная операционная прибыль или убытки от соответствующей коммерческой деятельности не должны распределяться между сторонами в равных долях или в иной произвольной пропорции. Распределение прибылей и убытков производится в соответствии с одним из следующих методов распределения прибыли:

- метод распределения сопоставимой прибыли;
- метод распределения остаточной прибыли.

Сопоставимые параметры распределения прибыли рассчитываются исходя из совокупной прибыли неконтролируемых налогоплательщиков, занимающихся аналогичной деятельностью.

¹ Положение Казначейства США по вопросам трансфертного ценообразования, раздел 1.482-6.

Процентное соотношение прибыли (или убытка) каждого неконтролируемого налогоплательщика используется для распределения совокупной операционной прибыли (или убытка) по соответствующим видам деятельности.

В соответствии с методом распределения остаточной прибыли совокупная операционная прибыль или убыток по соответствующему виду деятельности распределяется между контролируруемыми налогоплательщиками в ходе двух этапов:

1) распределение операционного дохода каждой стороне по контролируемым сделкам с целью определения рыночной прибыли, полученной в результате основной деятельности;

2) распределение остаточной прибыли между контролируемыми налогоплательщиками основывается на относительной стоимости их вкладов в виде нематериальных активов по соответствующим видам деятельности, которые не учитывались в качестве обычных вкладов.

11.2.2. Рекомендации ОЭСР

В соответствии с методом распределения прибыли¹ определяется прибыль, которую взаимосвязанные предприятия получают от осуществления контролируемых сделок и которая должна быть распределена между ними. Затем эта прибыль разносится между взаимосвязанными предприятиями на экономически приемлемой основе. Суммарная прибыль может представлять собой общую прибыль, полученную от сделки, или остаточную прибыль, которую трудно отнести к одной из сторон, например прибыль, получаемая от использования значительного по стоимости нематериального имущества.

Распределение прибыли осуществляется с учетом внесенной доли каждого из взаимозависимых участников сделки. Вклад каждого предприятия определяется с учетом результатов функционального анализа и оценивается до возможного уровня на основе существующих данных внешнего рынка. Функциональный анализ основан на анализе функций (с учетом используемых активов и допущенных рисков), осуществляемых каждым предприятием. К критериям внешнего рынка относятся распределение прибыли в процентном отношении или уровень рентабельности независимых предприятий, имеющих сопоставимые функции.

¹ Глава III Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых служб 1995 г.

К преимуществам метода распределения прибыли относятся следующие. Данный метод не опирается на сопоставимые сделки и поэтому может использоваться в случаях, когда невозможно использовать такие сделки между независимыми предприятиями. При его применении маловероятно получение любой из сторон контролируемой сделки сверхприбыли, поскольку оцениваются обе стороны сделки. Этот аспект может играть особую роль при анализе вкладов сторон в отношении нематериального имущества, используемого в контролируемой сделке.

Вместе с тем метод распределения прибыли имеет и ряд недостатков. Данные о внешнем рынке, которые используются для оценки вклада каждого взаимозависимого предприятия в контролируемую сделку, менее связаны с этой сделкой по сравнению с теми случаями, когда применяются другие методы. Поэтому чем скуднее данные о внешнем рынке, используемые для применения метода распределения прибыли, тем более субъективным будет распределение прибыли между предприятиями.

На практике существует несколько подходов для распределения прибыли на основе либо расчетных, либо фактических показателей, которые позволяют распределить прибыль. Наиболее распространенными являются следующие два подхода: анализ вклада и анализ остаточной прибыли.

Анализ вклада. В соответствии с методом анализа вклада суммарная прибыль от контролируемой сделки делится между взаимозависимыми предприятиями на основе относительной стоимости функций, выполняемых каждым из взаимосвязанных предприятий, участвующих в контролируемой сделке, с учетом данных, которые показывают, каким образом независимые компании делили бы прибыль между собой в аналогичных обстоятельствах. В тех случаях, когда относительную стоимость вклада можно измерить непосредственным образом, не обязательно определять фактическую рыночную стоимость вклада каждого участника.

В данном подходе используется показатель операционной прибыли. Такое применение метода распределения прибыли гарантирует, что и прибыль, и затраты группы компаний (взаимозависимых лиц) последовательно относятся на соответствующее взаимозависимое предприятие. Часто целесообразнее распределять валовую прибыль и затем вычитать затраты, понесенные или отнесенные на каждое участвующее в контролируемой сделке предприятие (исключая затраты, учитываемые при расчете валовой прибыли).

Иногда бывает довольно сложно определить относительную стоимость вклада каждого взаимозависимого участника в контролируемой сделке. Определение относительной стоимости может осуществляться путем сравнения характера и уровня различных вкладов каждой стороны (в виде оказания услуг, затрат на разработки, инвестирования капитала) и присвоения процентной доли каждому такому вкладу по результатам относительного сравнительного анализа и с учетом сведений о внешнем рынке.

Анализ остаточной прибыли. Анализ остаточной прибыли предполагает разделение суммированной прибыли от контролируемой сделки в два этапа.

1. Каждому участнику выделяется достаточная величина прибыли, обеспечивающая получение базового дохода, соответствующего виду сделки, в которой задействован этот участник. Базовый доход определяется с учетом рыночного дохода от аналогичных видов сделок, который получают независимые предприятия.

2. Оценочная прибыль (или убыток) распределяется между сторонами по результатам анализа фактов и обстоятельств, которые могут указывать на то, каким образом этот остаток был бы распределен между независимыми компаниями. При этом учитываются показатели вкладов сторон в виде нематериального имущества и относительные позиции сторон на переговорах.

Таким образом, при применении одного из подходов к анализу остаточной прибыли базовый доход, обеспеченный каждому участнику, будет соответствовать самой низкой цене, приемлемой для независимого продавца в этих условиях, и самой высокой цене, которую готов платить покупатель. Расхождение между этими двумя величинами может дать остаточную прибыль, которая может обсуждаться независимыми предприятиями. Анализ остаточной прибыли предполагает деление этой суммарной прибыли с учетом анализа всех фактов, относящихся к взаимозависимым предприятиям, которые указывают на то, каким образом независимые предприятия могли бы разделить разницу между минимальной ценой продавца и максимальной ценой покупателя.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите общую характеристику трансфертного ценообразования.

2. Изложите возможные признаки взаимозависимости лиц в соответствии с действующим законодательством.

3. Изложите особенности налогового контроля за ценообразованием при осуществлении товарообменных (бартерных) сделок.

4. Изложите особенности налогового контроля за ценообразованием при осуществлении внешнеторговых операций.

5. Укажите особенности определения идентичности (однородности) товаров.

6. Охарактеризуйте методы определения рыночных цен в целях осуществления налогового контроля.

7. Укажите особенности определения рыночных цен в отдельных отраслях (нефтяная отрасль, финансово-кредитная сфера, аренда недвижимости).

8. Укажите условия бесспорного взыскания доначисленных налогов.

9. Охарактеризуйте аналитические методы определения рыночной цены, применяемые в развитых странах, укажите условия их применения в российской практике.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативная база

- Бюджетный кодекс Российской Федерации, принят Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 02.02.2006) // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3823.
- Конституция Российской Федерации (с изм. от 14.10.2005) // Российская газета. — 1993. — № 237.
- Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть I): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями) // Российская газета. — № 148—149. — 06.08.1998.
- Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть II): Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями) // Собрание законодательства РФ. — 2000 г. — № 32. — Ст. 3340.
- О бюджетной классификации Российской Федерации: Федеральный закон от 15 августа 1996 г. № 115-ФЗ (с изменениями и дополнениями) // Собрание законодательства РФ. — 1996. — № 34. — Ст. 4030; 2000. — № 32. — Ст. 3338.
- О едином налоге на вмененный доход для деятельности по распространению и (или) размещению наружной рекламы: Закон г. Москвы от 24 ноября 2004 г. № 75 (ред. от 13.07.2005) // Ведомости Московской городской Думы. — № 12. — Ст. 304. — 28.12.2004.
- О земельном налоге: Закон г. Москвы от 24 ноября 2004 № 74 (ред. от 01.06.2005) // Ведомости Московской городской Думы. — № 12. — Ст. 303. — 28.12.2004.
- О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 (ред. от 08.08.2003) // Собрание законодательства РФ. — 2002. — № 1 (ч. 2). — Ст. 52.
- О налоге на имущество организаций: Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 (ред. от 26.10.2005, с изм. от 23.11.2005) // Ведомости Московской городской Думы. — № 11. — Ст. 289.
- О порядке применения статьи 3 Федерального Закона от 12 октября 2005 г. № 129-ФЗ: Письмо ФНС РФ от 01.11.2005 № ГИ-6-22/924.
- О проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» (в ред. от 19 июля 1997 года: Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г.) № 16-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 1997. — № 6. — Ст. 5339.

- О соглашениях о разделе продукции: Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ (ред. от 29.12.2004) // Российская газета. — № 5. — 11.01.1996.
- О ставках налога на игорный бизнес: Закон г. Москвы от 22 октября 2003 г. № 62 (ред. от 26.10.2005) // Ведомости Московской городской Думы. — № 11. — Ст. 287.
- О ставках налога на имущество физических лиц: Закон г. Москвы от 23 октября 2002 г. № 47 // Ведомости Московской городской Думы. — № 11. — Ст. 245.
- О таможенном тарифе: Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. — 1993. — № 23. — Ст. 821; Собрание законодательства РФ. — 2004. — № 27. — Ст. 2711.
- О транспортном налоге: Закон г. Москвы от 23 октября 2002 г. № 48 (ред. от 09.11.2005) // Ведомости Московской городской Думы. — № 11. — Ст. 246.
- Об упрощенной системе налогообложения на основе патента: Закон г. Москвы от 9 ноября 2005 г. № 54 // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2005. — № 64.
- Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (с изменениями и дополнениями) // Российская газета. — № 219. — 06.10.2004.
- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль ПБУ 18/02»: Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н // Российская газета. — № 4. — 14.01.2003.
- Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость: Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 (ред. от 16.02.2004) // Российская газета. — № 241. — 22.12.2000.
- Об утверждении правил учета, хранения, заполнения и выдачи лесопользователю лесорубочных билетов, ордеров и лесных билетов: Приказ Минприроды России от 12 августа 2003 г. № 729 // Российская газета. — 2003. — № 208. — 16.10.2003.
- Таможенный кодекс Российской Федерации (ред. от 31.12.2005) // Собрание законодательства РФ. — 2003. — № 22. — Ст. 2066.
- OECD Model convention on Income and Capital // International Bureau of Fiscal Documentation. Supplementary Service to European Taxation. — 1998.

Аналитические источники

- Аврова И.А.* План счетов. Налоговый комментарий. — М.: Статус-Кво 97, 2005. — 296 с.
- Аврова И.А.* Учетная политика для целей налогообложения на 2005 г. / И.А. Аврова, А.В. Андреев. М.: Статус-Кво 97, 2005.
- Аткинсон А.* Лекции по экономической теории государственного сектора / Аткинсон А., Стиглиц Дж. — М.: Аспект-пресс, 1997. — 806 с.
- Вопросы теории и практики современного налогообложения / Под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2004. — 376 с.
- Годовой налоговый отчет-2007. — М.: Статус-Кво 97, 2007. — 544 с.
- Концепция проекта федерального закона «О внесении изменений в статьи 20 и 40 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» / Министерство финансов Российской Федерации. М., 2005.
- МакЛур Ч.Е.* Налоговая политика для России // Международная экономика и международные отношения. — 1993. — №8. — С. 36–45.
- Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. В.С. Барда, Л.П. Павловой / Финансовая академия при Правительстве РФ. — М.: КноРус, 2003. — 288 с.
- Обзор практики применения статей 20, 40 Налогового кодекса РФ за период 2000–2003 гг. / Программа сотрудничества ЕС и России. Проект «Налоговая реформа–II» — Компонент II — Трансфертное ценообразование. М., 2005.
- Пансков В.Г.* Российская система налогообложения: проблемы развития. — М.: МЦФЭР, 2003. — 240 с.
- Рыманов А.Ю. Модели противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере // Финансы. — 2007. — № 4. — С.32–36.
- Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / МВФ, Статистическое управление. — Вашингтон: МВФ. — 2001. — ix, 230 с.
- Смит А.* Исследования о природе и причинах богатства народов / Антология экономической классики: [В 2 т.] / Предисл. и сост. И. А. Столярова — [Т.1]. — М.: ЭКОНОМ-КЛЮЧ, 1993. — 474 с.
- Стиглиц Дж.* Экономика государственного сектора. — М.: Аспект-пресс, 1997. — 796 с.
- Федосов В.М.* Современный капитализм и налоги. — Киев: Высшая школа, 1987. — 125 с.

- Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под ред. А.Г. Грязновой. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 1068 с.
- Doing business in Russia. Deloitte & Touche. — 2005.
- Heady C.* Optimal taxation as a guide to policy: a survey // Fiscal studies, 1993. — Vol. 14, №1, P. 14—41.
- Hyman D.N.* Public Finance: A Contemporary Application of theory to policy. — Chicago: Dryden, 1990. — 689 p.
- Meade J.E.* The Structure and reform of direct taxation: Report of a committee chaired by J.E. Meade. London: Allen and Unwin. — 1978.
- Russia country guide. М.: Deloitte & Touche. — 2005.
- Tanzi V., Zee H.* Tax Policy for Emerging Markets: IMF Working paper WP/00/35. — W.: International Monetary Fund, 2000 — 34 p.
- Taverne B.G.* Production sharing agreements in principle and in practice, with precedents / Upstream oil and gas agreements / M.R. David (ed.). London: Sweet & Maxwell Ltd., 1996. — P. 43—96.

СОДЕРЖАНИЕ

Перечень используемых сокращений	3
ВВЕДЕНИЕ	4

Раздел I

ВВЕДЕНИЕ В ТЕОРИЮ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ	6
§ 1. Понятие и сущность налогов и сборов	6
1.1. Понятие налога	6
1.2. Понятие сбора	9
1.3. Налоги в воспроизводственном процессе	10
§ 2. Функции налогов и сборов	11
§ 3. Классификация налогов и сборов	11
§ 4. Порядок установления налогов и сборов	16
4.1. Элементы налогов, их характеристика	16
4.2. Особенности введения в действие местных налогов и сборов	19
§ 5. Налоговая политика государства	20
5.1. Принципы и методы налогообложения	20
5.2. Фискальная эффективность налогообложения	21
5.3. Справедливость налогообложения	24
Контрольные вопросы	25
ГЛАВА 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА	26
§ 1. Виды налогов и сборов в Российской Федерации	26
§ 2. Способы взимания налогов	28
§ 3. Методы признания доходов и расходов	28
§ 4. Налоговые и другие уполномоченные органы	29
Контрольные вопросы	29

ГЛАВА 3. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ	30
§ 1. Права налогоплательщиков	30
§ 2. Обязанности налогоплательщиков	31
§ 3. Права, обязанности и ответственность налоговых и таможенных органов.....	32
3.1. Общая характеристика налоговых органов в Российской Федерации	32
3.2. Права налоговых органов	33
3.3. Обязанности налоговых органов	34
3.4. Ответственность налоговых и таможенных органов	35
3.5. Сферы деятельности и полномочия Федеральной налоговой службы России	35
Контрольные вопросы.....	38
ГЛАВА 4. ФОРМЫ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	39
§ 1. Налоговые проверки, их виды.....	39
§ 2. Цели и методы камеральных проверок	40
§ 3. Цели и методы выездных проверок	40
Контрольные вопросы.....	42
ГЛАВА 5. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ	43
§ 1. Понятие налогового правонарушения и общие условия привлечения к ответственности	43
§ 2. Ответственность за налоговые правонарушения	45
Контрольные вопросы.....	52

Раздел II НАЛОГИ НА ТОВАРЫ, РАБОТЫ И УСЛУГИ

Глава 6. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	53
§ 1. Налогоплательщики.....	53
§ 2. Объект налогообложения	54
§ 3. Налоговые ставки	56
§ 4. Операции, освобождаемые от налогообложения	56
§ 5. Налоговая база	56

§ 6. Налоговые вычеты	61
§ 7. Порядок исчисления налога	62
§ 8. Порядок уплаты налога в бюджет и представления отчетности.....	64
§ 9. Применение счетов-фактур	64
Контрольные вопросы	64
ГЛАВА 7. АКЦИЗЫ.....	66
§ 1. Плательщики акцизов	66
§ 2. Подакцизные товары.....	66
§ 3. Объект налогообложения	67
§ 4. Операции, освобождаемые от налогообложения	68
§ 5. Налоговая база	68
§ 6. Налоговые вычеты	71
§ 7. Налоговые ставки	72
§ 8. Порядок исчисления и уплаты акцизов	74
Контрольные вопросы.....	76
ГЛАВА 8. ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ	79
§ 1. Виды таможенных платежей, плательщики пошлин и налогов	79
§ 2. Тарифные льготы	80
§ 3. Исчисление таможенных платежей, налогов	81
3.1. Объект обложения таможенными пошлинами, налогами.....	81
3.2. Налоговая база.....	81
3.3. Методы определения таможенной стоимости товара	81
3.4. Таможенный тариф	82
§ 4. Порядок и сроки уплаты таможенных пошлин и налогов	83
§ 5. Таможенные сборы	83
5.1. Виды таможенных сборов	83
5.2. Плательщики таможенных сборов	84
5.3. Сроки, порядок и формы уплаты таможенных сборов.....	84
5.4. Освобождение от уплаты таможенных сборов.....	84
5.5. Ставки таможенных сборов	85
Контрольные вопросы.....	85

Раздел III
НАЛОГИ, СБОРЫ И РЕГУЛЯРНЫЕ ПЛАТЕЖИ
ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Глава 9. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ	86
§ 1. Общая характеристика добываемых полезных ископаемых.....	86
§ 2. Налогоплательщики.....	88
§ 3. Объект налогообложения	89
§ 4. Налоговая база	90
4.1. Общая характеристика налоговой базы	90
4.2. Методы определения количества добытого полезного ископаемого	90
4.3. Способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых	92
§ 5. Налоговые ставки	95
§ 6. Порядок исчисления и уплаты налога.....	97
§ 7. Налоговая декларация	97
Контрольные вопросы.....	97
 ГЛАВА 10. РЕГУЛЯРНЫЕ ПЛАТЕЖИ ЗА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ (РОЯЛТИ) ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ.....	99
§ 1. Общая характеристика специального налогового режима.....	99
§ 2. Налогоплательщики, их уполномоченные представители	102
§ 3. Особенности исчисления и уплаты НДС	103
§ 4. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений.....	104
§ 5. Особенности уплаты НДС	107
§ 6. Особенности представления налоговой отчетности	108
§ 7. Особенности осуществления налогового контроля	108
Контрольные вопросы.....	109

ГЛАВА 11. ВОДНЫЙ НАЛОГ	111
§ 1. Налогоплательщики.....	111
§ 2. Объекты налогообложения.....	111
§ 3. Налоговая база	113
§ 4. Налоговые ставки	113
§ 5. Налоговый период. Порядок исчисления и уплаты налога.	
Отчетность	118
Контрольные вопросы.....	119
ГЛАВА 12. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ	
 ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ	
 ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ	
 РЕСУРСОВ	120
§ 1. Плательщики сборов.....	120
§ 2. Объекты обложения.....	120
§ 3. Ставки сборов.....	121
§ 4. Порядок исчисления сборов.....	127
§ 5. Порядок и сроки уплаты сборов. Порядок зачисления	
сборов	128
§ 6. Порядок представления сведений о лицензиях (разрешениях),	
зачет или возврат сумм сбора	128
Контрольные вопросы.....	129

Раздел IV

НАЛОГИ И ВЗНОСЫ НА СОЦИАЛЬНЫЕ НУЖДЫ

Глава 13. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ	131
§ 1. Налогоплательщики.....	131
§ 2. Объект налогообложения	131
§ 3. Налоговая база	132
§ 4. Выплаты, освобождаемые от налогообложения	133
§ 5. Налоговые льготы.....	134
§ 6. Ставки налога.....	135
§ 7. Порядок исчисления и уплаты налога.....	137
Контрольные вопросы.....	140

ГЛАВА 14. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ПЕНСИОННОЕ СТРАХОВАНИЕ	141
§ 1. Страхователи — плательщики страховых взносов	141
§ 2. Объект и база для начисления страховых взносов	141
§ 3. Тарифы страховых взносов	142
§ 4. Расчетный и отчетный периоды	143
§ 5. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов	143
§ 6. Отчетность по страховым взносам	145
Контрольные вопросы	145
ГЛАВА 15. СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ	146
§ 1. Общая характеристика	146
§ 2. Страхователи (плательщики страховых взносов)	146
§ 3. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов	147
Контрольные вопросы	148

Раздел V НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО

Глава 16. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	149
§ 1. Налогоплательщики	149
§ 2. Объект налогообложения и налоговая база	149
§ 3. Ставки налога	150
§ 4. Льготы по налогу	150
§ 5. Порядок исчисления и уплаты налога	151
Контрольные вопросы	152
ГЛАВА 17. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ	154
§ 1. Налогоплательщики	154
§ 2. Объект налогообложения и налоговая база	154
§ 3. Налоговый и отчетный периоды. Налоговая ставка. Налоговые льготы	156

§ 4. Порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей. Отчетность по налогу	158
Контрольные вопросы.....	159
ГЛАВА 18. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ.....	160
§ 1. Налогоплательщики.....	160
§ 2. Объект налогообложения, налоговая база	160
§ 3. Налоговые ставки	161
§ 4. Порядок исчисления и уплаты налога.	
Отчетность по налогу	163
Контрольные вопросы.....	164
Глава 19. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС	165
§ 1. Налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база	165
§ 2. Налоговые ставки	165
§ 3. Порядок исчисления и уплаты налога.....	166
Контрольные вопросы.....	167
ГЛАВА 20. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ.....	168
§ 1. Общая характеристика. Налогоплательщики	168
§ 2. Объект налогообложения и налоговая база.....	169
§ 3. Налоговые ставки	170
§ 4. Налоговые льготы.....	171
§ 5. Порядок исчисления и уплаты налога.	
Отчетность по налогу	171
Контрольные вопросы.....	172
 Раздел VI НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ, ДОХОДЫ	
Глава 21. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ.....	175
§ 1. Налогоплательщики и объект налогообложения	175
§ 2. Порядок определения доходов. Доходы от реализации	175
§ 3. Группировка расходов. Расходы, связанные с производством и реализацией	177
§ 4. Внереализационные доходы и внереализационные расходы.....	184

§ 5. Доходы и расходы, не учитываемые при определении налоговой базы	185
§ 6. Налоговая база	187
§ 7. Налоговые ставки	189
§ 8. Налоговый и отчетный периоды	194
§ 9. Порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей	195
§ 10. Налоговая декларация	198
§ 11. Налоговый учет	198
§ 12. Формирование текущего налога на прибыль в бухгалтерском учете	200
Контрольные вопросы	211
Глава 22. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОТДЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ	213
§ 1. Особенности налогообложения доходов кредитных организаций	213
1.1. Особенности определения доходов банков	213
1.2. Особенности определения расходов банков	214
1.3. Расходы на формирование резервов банков	215
1.4. Особенности ведения налогового учета доходов и расходов банков	216
§ 2. Особенности налогообложения доходов страховых организаций	217
2.1. Особенности определения доходов страховых организаций (страховщиков)	217
2.2. Особенности определения расходов страховых организаций (страховщиков)	218
§ 3. Особенности налогообложения доходов иностранных организаций	220
3.1. Понятие постоянного представительства иностранной организации	220
3.2. Особенности налогообложения иностранных организаций через постоянное представительство в Российской Федерации	221
3.3. Особенности налогообложения иностранных организаций не через постоянное представительство в Российской Федерации	223

3.4. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов иностранной организации, удерживаемого налоговым агентом	223
Контрольные вопросы.....	224
ГЛАВА 23. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ.....	225
§ 1. Налогоплательщики. Объект налогообложения	225
§ 2. Налоговая база	225
§ 3. Доходы, освобождаемые от налогообложения	228
§ 4. Налоговые вычеты	231
4.1. Стандартные налоговые вычеты.....	231
4.2. Социальные налоговые вычеты.....	233
4.3. Имущественные налоговые вычеты	233
4.4. Профессиональные налоговые вычеты.....	234
§ 5. Налоговые ставки	235
§ 6. Порядок исчисления и уплаты налога.	
Налоговая декларация	236
Контрольные вопросы.....	238

Раздел VII ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Глава 24. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА	239
§ 1. Плательщики	239
§ 2. Порядок и сроки уплаты государственной пошлины	239
§ 3. Размеры государственной пошлины	241
§ 4. Льготы по уплате государственной пошлины	250
4.1. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций	250
4.2. Льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям.....	251
4.3. Льготы при обращении в арбитражные суды.....	251
4.4. Льготы при обращении за совершением нотариальных действий	251
4.5. Льготы при государственной регистрации актов гражданского состояния	251
§ 5. Основания для возврата государственной пошлины	252
Контрольные вопросы.....	252

Раздел VIII
НАЛОГИ НА СОВОКУПНЫЙ ДОХОД
(СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ)

Глава 25. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)	253
§ 1. Общая характеристика системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	253
§ 2. Налогоплательщики	255
§ 3. Объект налогообложения	258
§ 4. Налоговая база	261
§ 5. Порядок исчисления и уплаты ЕСХН. Налоговая ставка	262
§ 6. Налоговая декларация	263
Контрольные вопросы	263
ГЛАВА 26. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	265
§ 1. Общая характеристика упрощенной системы налогообложения	265
§ 2. Налогоплательщики	266
§ 3. Объекты налогообложения, налоговая база	267
3.1. Определение расходов	267
3.2. Расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов	269
3.3. НДС по приобретенным материальным ресурсам	270
3.4. Раздельный учет доходов и расходов	270
§ 4. Порядок исчисления единого и минимального налогов	270
§ 5. Порядок уплаты налога и авансовых платежей, учет и отчетность	272
§ 6. Особенности применения УСН индивидуальными предпринимателями на основе патента	273
Контрольные вопросы	278
ГЛАВА 27. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД	279
§ 1. Общая характеристика	279
§ 2. Налогоплательщики	281
§ 3. Объект налогообложения. Порядок исчисления ЕНВД	282

3.1. Вмененный доход.....	282
3.2. Базовая доходность	282
3.3. Корректирующие коэффициенты	282
§ 4. Налоговый период. Порядок уплаты налога. Ответность	285
Контрольные вопросы.....	291

Раздел IX

НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА: ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

Глава 28. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ И ПРЕДПОСЫЛКИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	292
§ 1. Общая характеристика трансфертного ценообразования.....	292
§ 2. Признаки взаимозависимости лиц.....	293
§ 3. Товарообменные (бартерные) операции	298
§ 4. Внешнеторговые операции.....	298
§ 5. Отклонение цен в течение непродолжительного периода времени.....	299
§ 6. Определение идентичности и однородности товаров и услуг	299
§ 7. Методы определения рыночной цены	300
§ 8. Использование источников информации о рыночных ценах	301
§ 9. Особенности определения рыночных цен в отдельных отраслях.....	305
9.1. Операции по реализации нефти и нефтепродуктов	305
9.2. Банковские операции	306
9.3. Предоставление имущества в аренду	307
§ 10. Внесудебное взыскание доначисленных налогов	307
§ 11. Аналитические методы определения рыночной цены, применяемые в развитых странах.....	308
11.1. Метод сопоставимой рентабельности	308
11.2. Метод распределения прибыли	311
Контрольные вопросы.....	314
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	316
Нормативная база.....	316
Аналитические источники.....	318

По вопросам приобретения книг обращайтесь:

Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, тел.: (495) 380-4260; факс: (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

•
Магазин «Библиосфера» (розничная продажа):
109147, Москва, ул. Марксистская, д. 9, тел. (495) 670-5218, 670-5219

•
Отдел «Книга—почтой»:
тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

•
Центр комплектования библиотек:
119019, Москва, ул. Моховая, д. 16 (Российская государственная библиотека, кор. К)
тел. (495) 202-9315

Учебное издание

Александр Юрьевич Рыманов

Налоги и налогообложение

Учебное пособие

Редактор *Н.Л. Шевченко*
Корректор *Л.С. Куликова*
Компьютерная верстка *С.М. Чернышев, А.В. Морозова*
Оформление серии *А.Н. Антонов*

Оригинал-макет изготовлен в Издательском Доме «ИНФРА-М»

ЛР № 070824 от 21.01.93 г.

Подписано в печать 05.06.2008.
Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.
Усл. печ. л. 21,0. Уч.-изд. л. 20,34. Тираж 2000 экз.
Заказ №

Издательский Дом «ИНФРА-М»
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в
Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12.
E-mail: books@infra-m.ru
<http://www.infra-m.ru>