

# **НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ**

Учебное пособие

Под общей редакцией Г.П. Комаровой, А.Г. Яруниной

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

## **НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ**

Учебное пособие

Под общей редакцией Г.П. Комаровой, А.Г. Яруниной

Иркутск  
Издательство БГУ  
2018

УДК 336.2 (075.8)  
ББК 65.261.41я7  
Н23

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

*Коллектив авторов*

С.С. Быков (3.3), Е.В. Грошева (2.1; 3.1), И.В. Гущина (2.6; 3.1–3.3),  
Е.О. Завьялова (2.3), О.В. Змановская (3.2; 3.3), Г.М. Касаткина (2.1–2.3),  
Г.П. Комарова (2.7; 2.8), И.Н. Медик (2.4; 2.5), А.В. Пирогова (3.4),  
С.К. Содномова (1.2), В.И. Филиппов (3.4), А.Г. Ярунина (1.1; 2.3; 3.4)

*Рецензенты* канд. экон. наук, генеральный директор АО «2К»  
Т.М. Касьянова  
д-р экон. наук, проф. Е.А. Колодина

Н23      Налоги и налоговое администрирование [Электронный ресурс] : учеб.  
пособие / под общ. ред. Г.П. Комаровой, А.Г. Яруниной. – Иркутск : Изд-  
во БГУ, 2018. – 222 с. – Режим доступа: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Рассматриваются теоретические аспекты налогообложения и налого-  
вого администрирования, а также методика исчисления налогов и сборов,  
действующих на территории РФ.

Для студентов, магистрантов и преподавателей высших учебных заве-  
дений.

УДК 336.2 (075.8)  
ББК 65.261.41я7

© Коллектив авторов, 2018  
© Издательство БГУ, 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение</b> .....	5
<b>Раздел I. Теоретические основы налогообложения и его влияние на экономическую безопасность</b> .....	8
1. Роль налогов в обеспечении экономической безопасности государства..	8
1.1. Налоги – фактор экономической и финансовой безопасности .....	8
1.2. Сущность, функции налогов и сборов, их классификация и принципы налогообложения .....	18
1.3. Элементы налога .....	26
2. Возникновение и исполнение налогового обязательства .....	36
2.1. Возникновение налогового обязательства .....	36
2.2. Исполнение налогового обязательства .....	44
2.3. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства .....	51
3. Налоговый контроль как инструмент обеспечения экономической безопасности государства.....	63
3.1. Виды и формы налогового контроля .....	63
3.2. Налоговые проверки и налоговый мониторинг .....	68
3.3. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.....	83
3.4. Контроль за исчислением НДС на основе информационных технологий .....	86
<b>Раздел II. Налогообложение организаций</b> .....	92
1. Косвенные налоги .....	92
1.1. Налог на добавленную стоимость .....	92
1.2. Акцизы.....	104
2. Прямые налоги.....	115
2.1. Налог на добычу полезных ископаемых.....	115
2.2. Система страховых взносов .....	129
2.3. Торговый сбор .....	136
2.4. Транспортный налог .....	140
2.5. Государственная пошлина.....	149
2.6. Налог на доходы физических лиц .....	157
2.7. Налог на прибыль организаций .....	164
2.8. Водный налог.....	176
3. Специальные налоговые режимы .....	181
3.1. Упрощенная система налогообложения .....	181
3.2. Единый налог на вмененный доход .....	187
3.3. Патентная система налогообложения .....	192
3.4. Единый сельскохозяйственный налог.....	195
<b>Приложение 1</b> .....	201
<b>Приложение 2</b> .....	202
<b>Приложение 3</b> .....	206

<b>Приложение 4</b> .....	208
<b>Приложение 5</b> .....	210
<b>Приложение 6</b> .....	211
<b>Приложение 7</b> .....	213
<b>Приложение 8</b> .....	218

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования любое государство особое внимание уделяет таким явлениям как уклонение от уплаты налогов, поскольку они оказывают отрицательное, а иногда угрожающее влияние на экономику, существенно влияют на состояние экономической и общенациональной безопасности государства.

Неуплата налогов, уклонение от уплаты налогов является одним из видов экономических правонарушений или преступлений, снижающих доходную базу бюджетной системы страны.

В экономической науке и практике пока не существует единого мнения по поводу определения категории экономической безопасности. Впервые термин «экономическая безопасность» был применен Ф. Рузвельтом в программах выхода из Великой депрессии 1933–1937 гг. Но надо отметить, что примерно в тот же период эта категория была составной частью программы социально-экономических преобразований демократической партии США. Примечательно, что именно в период экономического спада актуализировался вопрос обеспечения экономической безопасности страны. Ф. Рузвельт разработал свою известную программу «Новый курс», которая постепенно совершенствовалась из года в год.

Экономическая безопасность рассматривалась в контексте национальной безопасности. Главными ее характеристиками выступали равновесие и устойчивость экономики. Достигнуть этого состояния экономики удалось с помощью административных изменений, главным инструментом выступал план социально-экономического развития. Самое большое внимание уделялось проблемам укрепления экономической безопасности. В 1947 г. в США был принят закон «О национальной безопасности», где много внимания уделялось экономической безопасности. Официально термин «экономическая безопасность» был признан в 1985 г., когда на 40-й сессии Генеральной Ассамблеи ООН была принята резолюция о международной экономической безопасности. В ней было определено, что мировому сообществу необходимо способствовать обеспечению международной экономической безопасности с целью социально-экономического развития и прогресса каждой страны. На 42-й сессии Генассамблеи ООН принята концепция международной экономической безопасности. В 1993 г. была принята концепция экономической безопасности Российской Федерации.

В начале 90-х гг. В. Рубанов определяет экономическую безопасность как способность национальной экономики обеспечить благосостояние нации и стабильность внутреннего рынка независимо от действия внешних факторов. Позже академик Л. Абалкин обозначил экономическую безопасность как состояние экономической системы, который позволяет ей развиваться динамично, эффективно, решать социальные задачи и когда государство имеет возможность разрабатывать и внедрять в жизнь независимую экономическую политику.

Обеспечение экономической безопасности – это гарантия независимости страны, условие стабильности и эффективности жизнедеятельности общества, достижения успеха в экономической, социальной и политической сферах.

В Российской Федерации понятие экономической безопасности определено в Федеральном законе «О безопасности» как защита жизненно важных интересов всех жителей страны, российского общества в целом и государства в экономической сфере от внутренних и внешних угроз. В настоящее время документом, который так же регулирует деятельность государства в обеспечении экономической безопасности страны является «Стратегия экономической безопасности РФ на период до 2030 года», в которой определены вызовы и угрозы экономике, а также цели, основные направления и задачи государственной политики в сфере обеспечения безопасности.

Сущность экономической безопасности раскрывается в системе критериев, показателей и пороговых значений, при этом, прежде всего, необходимо классифицировать угрозы.

Под угрозами экономической безопасности понимают факторы, которые делают невозможными или в значительной степени затрудняют процесс реализации национальных интересов, чем создают угрозу для жизнеобеспечения нации, ее социально-экономической и политической системам. Выявление угроз и их устранения должно быть приоритетными элементами экономической политики государства. Оценить экономическую безопасность можно объективной системой параметров, критериев и индикаторов.

Основные определения категории «экономическая безопасность» подразумевают критические значения функции экономической системы. Главными из них являются:

- уровень и качество жизни населения;
- темп инфляции;
- уровень безработицы;
- макроэкономические показатели;
- дефицит бюджета и состояние экологии.

Основными угрозами экономической безопасности выступают неустойчивость финансовой системы, слабое развитие инфраструктуры фондового рынка, рост внутреннего и внешнего долга, кризис инвестиционной сферы, низкая эффективность бюджетно-налоговой системы, дисбаланс в динамике макроэкономических показателей. В связи с тем, что основным финансовым ресурсом государства являются налоговые доходы, на уровень экономической безопасности непосредственно влияет механизм мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства, эффективность и устойчивость функционирования налоговой системы, действенность налоговой политики и налогового контроля.

Налоги для государства выступают не только как ресурсный фактор и инструмент воздействия на экономические и социальные процессы, то есть фактором обеспечения экономической безопасности, но и отражают зависимость государства от отдельных налогоплательщиков и территорий, является причиной усиления угроз безопасности. Одним из важнейших критериев, характеризующих состояние финансовой устойчивости страны и ее отдельных регионов, является уровень собираемости налогов. Показатель собираемости налогов отражает эффективность функционирования всей налоговой системы и, в частности, налоговых органов и других органов власти и управления в сфере налогообложения.

Незаконное уклонение от уплаты налогов является одним из самых вредных хозяйственных преступлений. В результате разрушается формирование финансовых источников для обеспечения экономической безопасности страны.

Конечный результат экономической безопасности можно характеризовать как идеал, к которому надо приближаться. Основным критерием экономической безопасности государства является способность ее национальной экономики сохранять или быстро восстанавливать критический уровень воспроизводства в условиях приостановления внешних поставок или кризисных ситуаций внутреннего характера. Экономическая безопасность является средством защиты национальных интересов государства.

Учебное пособие предназначено для подготовки специалистов по «Экономической безопасности». Пособие составлено с учетом подготовки специалистов, умеющих исчислять налоги, сборы и страховые взносы, выбирать оптимальные решения при планировании налоговых платежей, а также осуществлять контроль за соблюдением законодательства по налогам, сборам и страховым взносам для обеспечения экономической безопасности отдельных субъектов предпринимательской деятельности и государства в целом.

# РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ЭКОНОМИЧЕСКУЮ БЕЗОПАСНОСТЬ

## 1. РОЛЬ НАЛОГОВ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА

### 1.1. Налоги – фактор экономической и финансовой безопасности

Обеспечение экономической безопасности – это гарантия независимости страны, условие стабильности и эффективной жизнедеятельности общества, достижения успеха. Это объясняется тем, что экономика представляет собой одну из жизненно необходимых сторон деятельности государства, общества и личности, следовательно, понятие национальной безопасности включает оценки жизнеспособности экономики, ее прочности при возможных внутренних и внешних угрозах.

В научной литературе существует множество точек зрения определения категории «экономическая безопасность», основные из них представлены в таблице 1.

Таблица 1

Трактовка понятия «Экономическая безопасность» разных авторов

Автор	Определение
Л.И. Абалкин	совокупность условий, защищающих хозяйство страны от внешних и внутренних угроз
В. Сенчагов и Г. Гутман	это состояние экономики страны, которое позволяет защищать ее жизненно важные интересы
А. Городецкий, А. Архипов	способность экономики обеспечивать эффективное удовлетворение общественных потребностей на межнациональном и международном уровнях.

В Указе Президента Российской Федерации от 13.05.2017 г. № 208 «О стратегии экономической безопасности РФ на период до 2030 года» сказано: «Под экономической безопасностью понимается состояние защищенности национальной экономики от внешних и внутренних угроз, при котором обеспечивается экономический суверенитет страны, единство экономического пространства, условия для реализации стратегических национальных приоритетов РФ.»

Таким образом, экономическая безопасность – составная и неотъемлемая часть национальной безопасности страны, и без достаточного обеспечения экономической безопасности не может идти речи о суверенитете страны.

Сущность экономической безопасности состоит в возможности и способности его экономики поэтапно улучшать качество жизни населения на уровне общепринятых стандартов, противостоять влиянию внутренних и внешних угроз при оптимальных затратах всех видов ресурсов и неистощимом использовании

природных факторов, обеспечивать социально-экономическую и общественно-политическую стабильность государства, способствовать удовлетворению социальных и экономических потребностей граждан при оптимальных затратах труда и природоохранном использовании сырьевых ресурсов и окружающей среды.

Стратегической целью является развитие экономики страны, создание условий для развития личности, а также вхождение России в число стран – лидеров. Стратегией национальной безопасности выделены основные наиболее вероятные внутренние угрозы:

1. Увеличение имущественной дифференциации населения и повышения уровня бедности, что в свою очередь, ведет к нарушению мира и общественного согласия в результате действия таких факторов как:

- расслоение общества;
- увеличение доли бедных и рост безработицы.

2. Деформированность структуры российской экономики;

3. Возрастание неравномерности социально-экономического развития регионов, обуславливается факторами:

- наличием депрессивных, кризисных и отсталых в экономическом отношении регионов;
- увеличением разрыва в уровне производства национального дохода на душу населения между отдельными субъектами Российской Федерации.

4. Криминализация общества и хозяйственной деятельности, вызванная в основном ростом безработицы, сращиванием части чиновников государственных органов с преступностью, ослаблением системы государственного контроля.

5. Снижение научно-технического потенциала.

Основные вероятностные внешние угрозы:

1. Снижение статуса и роли России на международной арене.
2. Снижение политического и экономического влияния на мировые процессы.
3. Потенциальные тенденции размещения около границ России военных сил иностранных государств.
4. Распространение в мире оружия массового поражения.
5. Международный терроризм.

Структура экономической безопасности состоит из нескольких частей, таких как:

1) достаточность финансово-экономических ресурсов для обеспечения безопасности страны, то есть обороноспособности за счет совершенствования и развития вооруженных сил. Она обеспечивается только из средств государственного бюджета;

2) создание благоприятных условий для стабильного развития экономики в стране;

3) защита экономических интересов государства, общества и личности от внешних и внутренних угроз. В современной экономике в условиях международной кооперации любые изменения отражаются на всех участников и для этого требуются эффективные меры в случаях возникновения таких ситуаций.

Сущность экономической безопасности реализуется в системе ее критериев и показателей. Критерий экономической безопасности – это оценка состояния экономики с точки зрения важнейших процессов, отражающих сущность экономической безопасности, в числе которых способность осуществлять расходы через мобилизацию налогов.

Объектами экономической безопасности Российской Федерации являются личность, общество, государство и основные элементы экономической системы, включая систему институциональных отношений при государственном регулировании экономической деятельности.

Обеспечение экономической безопасности страны – это важнейшая функция государства.

Методы обеспечения экономической безопасности РФ:

- прогнозирование и выявления внешних и внутренних угроз;
- реализация мер по предотвращению и нейтрализации внутренних и внешних угроз;
- обеспечение суверенитета, территориальной целостности и подъем экономики страны;
- обеспечение личной безопасности человека и гражданина, его прав и свобод, и неукоснительного соблюдения законодательства;
- обеспечение взаимовыгодного сотрудничества России с другими государствами мира;
- подъем военного потенциала, укрепления режима нераспространения оружия массового уничтожения;
- принятие мер по выявлению, предупреждению и пресечению разведывательной и подрывной деятельности иностранных государств, направленной против Российской Федерации.

Как показывает мировой опыт, обеспечение экономической безопасности это направление деятельности государства, которое требует немаловажных финансовых затрат, направленных на достижение экономического роста, повышение качества жизни населения.

Следует отметить, что проблема определения понятия «экономическая безопасность» возникла одновременно с зарождением и развитием национальных государственных интересов. В истории любого государства эта проблема либо обострялась, либо существовала на заднем плане.

В настоящее время угрозы экономической безопасности не снижаются, а только набирают нарастающий темп. Это связано с введением экономических санкций со стороны Евросоюза и США, что в свою очередь ведет к необходимости выработки мер по обеспечению экономической, финансовой безопасности.

В связи с этим роль налогов особенно возрастает. Налоги являются единственным инструментом, посредством которого государство формирует централизованные фонды финансовых средств, необходимых для обеспечения общей национальной и экономической безопасности. Само возникновение налогов неразрывно с появлением института государства, необходимостью формирования финансовых фондов для выполнения государством функций, важнейшей из

которых исторически является обеспечение безопасности страны. На ранних этапах становления и развития государства его безопасность рассматривалась прежде всего, как способность отражать внешние угрозы (военное нападение со стороны других государств). Соответственно роль налогов наиболее отчетливо проявлялась в формировании финансовых фондов, за счет которых содержались вооруженные силы страны. В современном мире характер угроз и формы их проявления изменились, однако роль налогов как источника финансовых ресурсов, безусловно, сохранилась и, более того, усилилась. Без явных изменений осталась лишь видимая, фискальная сторона налоговых отношений, заключающаяся в аккумуляции средств в бюджетной системе для финансирования государственных расходов, направляемых на обеспечение безопасности государства. Однако понятие безопасности в настоящее время имеет более широкую трактовку: оно неразрывно связано с такими понятиями, как экономическая, финансовая, социальная, продовольственная, региональная безопасность. Поэтому фискальная функция налогов в обеспечении экономической безопасности должна рассматриваться в более широких границах.

В условиях рыночной экономики налоги являются одним из немногих рычагов регулирования экономических и социальных процессов, которыми располагает государство. Налоги – главный источник финансовых ресурсов, централизуемых государством для общественно необходимых и законодательно установленных потребностей. Предоставление государством общественных благ и услуг членам общества, связанных с созданием новых рабочих мест и поддержанием общей занятости, социальным обеспечением и социальной защитой, образованием и здравоохранением, охраной природной среды и безопасностью, их количество и качество практически всецело зависят от масштабов налогового потенциала страны, эффективности, устойчивости и справедливости налоговой системы.

С налоговой системой и налоговой политикой связаны интересы не только всего общества и государства, но и всех граждан, слоев и групп населения, секторов экономики. Исключительно важное значение в современных условиях имеет обеспечение экономической безопасности государства. Применительно к налоговым отношениям это означает, что объем налоговых поступлений, аккумулируемых в бюджетной системе государства, с одной стороны, должен быть достаточным для полноценного выполнения государством функций. С другой стороны, при формировании налоговой политики государство должно учитывать финансовые потребности реального сектора, т.е. способствовать осуществлению простого и расширенного воспроизводства на технико-технологической основе, соответствующей мировым стандартам и тенденциям.

Налоговая система, выступая одновременно и фактором финансовой безопасности, должна способствовать обеспечению такого развития экономики, при котором создавались бы необходимые финансовые условия для социально-экономической стабильности и развития государства и каждого региона, сохранения целостности и единства финансовой системы (включая денежную, бюджетную, кредитную, налоговую и валютную системы), успешного противостояния внутренним и внешним угрозам России и ее регионам (субъектам Федерации). Таким

образом, налоговая система включена в систему экономической и финансовой безопасности, во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства, во-вторых, как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы, в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий.

В налогах и налоговой политике необходимо видеть две стороны: ресурсы и инструмент обеспечения экономической и финансовой безопасности, с одной стороны, и фактор риска и зависимости – с другой. Роль налогов как позитивна, так и негативна (фактор риска). Как ресурсный фактор налоги могут оборачиваться для государства и средством обеспечения безопасности (рост налогового потенциала), и фактором усиления угроз и рисков (утрата налогового потенциала в силу объективных и субъективных причин).

Роль налогов как фактора экономической безопасности зависит от конкретной ситуации, особенностей социально-экономического развития страны, которое она переживает, характера проводимой экономической политики, стабильности государственной власти. Кризисное состояние государства и экономики, ошибки в экономической политике и общая слабость системы государственного управления с неизбежностью ведут к кризису налоговой системы, превращая ее в реальную или потенциальную угрозу государству, политическому строю и органам власти, лишая их дееспособности и финансовых ресурсов.

Налоговая система, выступая одновременно и фактором финансовой безопасности, должна способствовать обеспечению такого развития экономики, при котором создавались бы необходимые финансовые условия для социально-экономической стабильности и развития государства и каждого региона, сохранения целостности и единства финансовой системы (включая денежную, бюджетную, кредитную, налоговую и валютную системы), успешного противостояния внутренним и внешним угрозам России и ее регионам (субъектам Федерации).

Таким образом, налоговая система включена в систему экономической и финансовой безопасности, во-первых, как ресурсный фактор, находящийся в руках государства, во-вторых, как инструмент воздействия на экономические и социальные процессы, в-третьих, как фактор обратной связи и зависимости государства от налогоплательщиков и территорий. В налогах и налоговой политике необходимо видеть две стороны: ресурсы и инструмент обеспечения экономической и финансовой безопасности, с одной стороны, и фактор риска и зависимости – с другой.

Роль налогов как позитивна, так и негативна (фактор риска). Как ресурсный фактор налоги могут оборачиваться для государства и средством обеспечения безопасности (рост налогового потенциала), и фактором усиления угроз и рисков (утрата налогового потенциала в силу объективных и субъективных причин). Роль налогов как фактора экономической безопасности зависит от конкретной ситуации, особенностей социально-экономического развития страны, которое она переживает, характера проводимой экономической политики, стабильности государственной власти.

Расходы бюджета РФ превышают доходы, при этом дефицит бюджета имел общую тенденцию роста, что можно проследить по таблице 2.

Таблица 2

Соотношение доходов и расходов федерального бюджета  
Российской Федерации за 2010–2017 гг., млрд р.

Наименование	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Доходы, всего	8305,4	11367,7	12855,5	13019,9	14496,9	13659,2	13460,0	15088,9
Расходы, всего	10117,5	10925,6	12895,0	13342,9	14831,6	15620,3	16416,4	16425,8
Дефицит (-), Профицит (+)	-1812,0	442,0	-39,4	-323,0	-334,7	-1961,0	-2956,4	-1336,9

В «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» также предусмотрен дефицит бюджета и ставится задача снижения зависимости бюджета от нефтегазовых доходов, что наглядно демонстрирует таблица 3.

Таблица 3

Основные характеристики федерального бюджета в 2017–2020 гг., млрд р.

Показатель	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
ДОХОДЫ	14 720	15 258	15 555	16 285
Нефтегазовые доходы	5 795	5 480	5 248	5 440
Ненефтегазовые доходы	8 925	9 778	10 307	10 845
РАСХОДЫ	16 728	16 529	16 374	17 155
БАЛАНС	-2 008	-1 271	-819	-870
Первичный баланс (до уплаты расходов на обслуживание гос.долга)	-1 278	-447	0	0
Ненефтегазовый дефицит в % ВВП	8,5	6,9	5,9	5,7

Важная роль отводится Федеральной налоговой службе, перед которой поставлены задачи повышения финансовой безопасности страны через пресечение уклонения от уплаты налогов. Финансовые средства, сокрытые от налогообложения и, полностью выведенные из-под контроля государства, нарушают конкурентный баланс рынка, искажают национальную и международную экономическую статистику, прямым или косвенным образом финансируют организованную преступность.

Методы борьбы с уклонением от уплаты налогов в России условно можно разделить на два вида: борьба на межгосударственном уровне и система борьбы с уклонением от уплаты налогов на внутригосударственном уровне.

На межгосударственном уровне действуют следующие методы борьбы<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Людкевич А. И., Гринкевич Л. С. Модернизация российской модели противодействия уклонению от уплаты налогов // Сибирская академия финансов и банковского дела. 2017. № 3 С. 67–69.

- регулирование трансфертного ценообразования,
- правило «тонкой капитализации» (контролируемой задолженности)
- ведение национального «черного списка» офшоров,
- двусторонние соглашения и многосторонние конвенции об обмене налоговой информацией.

Администрирование трансфертного ценообразования обусловлено потребностью государства изымать справедливую долю налогов, которую оно могло получить, в случае рыночного характера цен сделки. Данный принцип в международной практике называют «принципом вытянутой руки». Он предполагает следующее: взаимозависимые компании действуют «рука об руку» и в своих отношениях применяют цены, которые отличаются от рыночных. Независимые компании находятся друг от друга «на расстоянии вытянутой руки», и применяют цены, которые формируются под влиянием рыночных факторов.

Государство, в свою очередь, корректирует такие нерыночные цены, как если бы компании были независимыми (находились «на расстоянии вытянутой руки»). Наиболее эффективный способ выявления искажения налогооблагаемой базы, который используется во всех странах мира – это сравнение результатов деятельности проверяемого налогоплательщика с организациями, работающими в аналогичных условиях. Это особенно важно, поскольку налоговые преимущества одних конкурирующих компаний могут оказать определенное влияние на конкурентоспособность экономических субъектов.

Налоговый контроль за применением цен в контролируемых сделках осуществляет ФНС путем проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Правило «тонкой капитализации» применимо к тем ситуациям, когда организация привлекает заем от иностранного взаимозависимого лица, с учетом особенностей, указанных в п. 2 ст. 269 НК РФ. Задолженность, попадающая под эти критерии, является контролируемой задолженностью. Для целей налогообложения ею признается задолженность по кредиту или займу, по которому кредитором или залогодавцем, или лицом, выдавшим обеспечение (поручитель или гарант), является иностранная компания, прямо или косвенно владеющая более чем 20 % уставного капитала заемщика, или аффилированная с ней российская организация.

В случае, если сумма такой задолженности (без учета некапитализируемых процентов) превышает собственный капитал заемщика более чем в 3 раза, то проценты по таким займам учитываются в налоговых расходах с учетом нормативов. В таком случае процентные расходы будут признаваться в составе внереализационных расходов в предельных величинах<sup>2</sup>.

В международной практике реализуется глобальный проект ОЭСР, согласно которому все страны и территории должны осуществлять обмен информацией в соответствии с международными стандартами налоговой прозрачности.

---

<sup>2</sup> Пономарева КА. Влияние интернационализации налогового права на российское правоприменение в сфере корпоративного налогообложения // Правоприменение. 2017. № 4. С. 67.

Стандартам налоговой прозрачности и обмена информацией между государствами соответствуют международные договоры:

– модельное соглашение ОЭСР «Об обмене информацией в сфере налогообложения»<sup>3</sup>;

– модельная конвенция ОЭСР «Об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал»<sup>4</sup>.

Согласно конвенции ОЭСР страны, подписавшие договор, обязуются использовать все имеющиеся в распоряжении механизмы по сбору запрашиваемой информации даже в тех случаях, когда для собственных налоговых целей такая информация не нужна. При этом внутренний принцип соблюдения налогового интереса или положение о банковской тайне не являются основанием для отказа от обмена информацией. В то же время сторона, делающая запрос, не может просить о предоставлении сведений, которые не имеют прямого отношения к уплате налогов конкретного налогоплательщика.

7 июня 2017 г. Россия присоединилась к многосторонней конвенции ОЭСР по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения<sup>5</sup>.

В нашей стране особое значение уделяется комплексу мер по предотвращению вывода капитала. С 1 января 2015 г. в России вступил в силу закон о контролируемых иностранных компаниях (далее – КИК)<sup>6</sup>.

Немаловажным новшеством, которое введено Законом о КИК, является такой новый статус для иностранных компаний, как статус налогового резидента РФ. Иностранная организация рассматривается в качестве организации, фактическое управление которой осуществляется за пределами Российской Федерации, в частности, если ее коммерческая деятельность осуществляется с использованием ее собственного квалифицированного персонала и активов в государстве (на территории) ее постоянного местонахождения, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения. Если иностранная организация признается контролируемой, ее прибыль будет включена в состав дохода российского контролирующего лица в порядке, предусмотренном ст. 25.15 НК РФ, если же иностранная организация признается российским налоговым резидентом, то в России будет облагаться весь ее доход (полученный как внутри России, так и за рубежом) по общим правилам гл. 25 НК РФ.

---

<sup>3</sup> Agreement on exchange of information on tax matters [Электронный ресурс] // Exchange of Information Upon Request. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (дата обращения: 15.04.2018 г.).

<sup>4</sup> Articles of the OECD Model Tax convention on income and capital [Электронный ресурс] // As they read in 22 July 2010. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf> (дата обращения: 15.04.2018 г.).

<sup>5</sup> Егорова Н. Россия присоединилась к конвенции против вывода прибыли из страны [Электронный ресурс] // Экономика. 2017. Режим доступа: <https://rg.ru/2017/05/24/rossiia-prisoedinilas-k-konvencii-protiv-vyvoda-pribyli-iz-strany.html> (дата обращения: 15.03.2018 г.).

<sup>6</sup> О внесении изменений в части первую и вторую налогового кодекса российской федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 24.11.2014 г. № 376-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс».

Кроме того, скорректировано понятие налогового резидента для организаций. Налоговыми резидентами Российской Федерации, помимо юридических лиц, образованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаются организации, местом фактического управления которых является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором. Такие организации уплачивают налог на прибыль организаций в России. Иностранной организации, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, предоставлено право самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации, а также отказаться от такого статуса<sup>7</sup>.

Немало мероприятий проводит государство с целью противодействия уклонению от уплаты налогов на внутригосударственном уровне.

Важная роль в противодействии уклонению от уплаты налогов отведена налоговым органам России. Одной из мер по противодействию налоговым злоупотреблениям, направленным на уклонение от уплаты налогов и незаконное возмещение налогов из бюджета, является четкое закрепление механизмов, ограничивающих использование налогоплательщиками фирм-однодневок. В связи с этим с 2015 г. проводится работа по исключению из реестра юридических лиц организаций, не осуществляющих деятельность. Кроме того, с 1 сентября 2017 г. налоговые органы параллельно формируют базу подозрительных организаций.

С 2015 г. была запущена система АСК НДС-2, с помощью которой автоматически осуществляется проверка отчетности налогоплательщиков и контрагентов. Система разработана для автоматизации системного подхода по выявлению налогоплательщиков, неправомерно предъявивших в представленных декларациях НДС к вычету, а также не исчисливших НДС. Главная цель нововведения – выявление фирм-однодневок, борьба с серыми схемами, недобросовестными контрагентами, повышение эффективности камерального контроля и, как следствие, повышение поступлений НДС в бюджет. Используя риск-ориентированный подход к анализу контрагентов АСК-НДС 2, на основе 84 закрытых критериев, выявляет налогоплательщиков, обладающих признаками «однодневок» и «транзитеров».

Система автоматизированного контроля неуклонно улучшается. ФНС планирует в 2018 г. привести в действие современный «комплекс слежения» за бизнесом – программное обеспечение АСК НДС-3. Это еще более совершенный сервис для выявления противозаконных вычетов. В его базу добавятся сведения из банков, а программа будет рассматривать денежные потоки не только между организациями и индивидуальными предпринимателями, но и между организациями и физическими лицами. Также АСК НДС-3 обрабатывает данные кассовых аппаратов и сверяет их с книгами продаж. Это может помочь еще в большей мере усовершенствовать контроль за недобросовестными налогоплательщиками.

Фирмы однодневки не могут работать вне связи с банковской системой, поэтому государство вменяет в обязанность банкам – выявление среди своих клиентов, лиц, которые могут быть заподозрены в выводе денег за пределы

---

<sup>7</sup> Ст. 246 НК РФ

страны, обналачивании средств и неуплате НДС, и других операциях, свидетельствующих о незаконной деятельности.

Внедряются такие методы борьбы с уклонением от уплаты налогов, применяемые внутри страны, как применение маркировки меховых изделий и введение online-касс. Первоначально в рамках добровольного эксперимента, а затем и пилотного проекта, ФНС России с апреля 2016 г. является оператором автоматизированной системы по маркировке предметов одежды, принадлежностей к одежде и прочих изделий из натурального меха. За два года применения такого проекта «из тени вышли» около 25 % участников мехового рынка, так как ранее они вовсе не были зарегистрированы, и, соответственно, отчетность не сдавали. Общая численность меховых изделий, которые были задекларированы, увеличилась почти в два раза в 2017 г. по сравнению с предыдущим годом. За полгода действия проекта легальный оборот изделий из меха увеличился на 860 %. Таким образом, с 2020 г. будет проведена маркировка лекарственных препаратов, пробным проектом с 1 июня 2018 г. будет чипирование обуви. Ожидается, что до 2025 г. в нашей стране станет применима система прослеживания оборота товаров<sup>8</sup>.

Online-касса – также новое явление для российской практики, призванное упростить обмен информацией между хозяйствующими субъектами и налоговой службой и предотвратить избегания от налогообложения. Федеральным законом № 290 от 03.07.2016 г. был установлен новый порядок передачи фискальной информации через online-систему<sup>9</sup>. Новый порядок передачи фискальной информации в online-режиме позволяет экономить время на ожидание специалиста, единовременной обработке налоговыми службами «снятых» данных<sup>10</sup>. Внедрение online-касс направлено на:

- сокращение теневого оборота: поправки в ФЗ № 54<sup>11</sup> обязывают использовать online-кассы даже тем предпринимателям, которые ранее не применяли ККТ, что исключает возможность ведения «серой» торговли. Как следствие, торговый бизнес станет более «прозрачным»;
- упрощение налогового контроля: благодаря оперативной передаче информации у фискальных органов значительно сократилась нагрузка по ее сбору и обработке, уменьшился документооборот;
- сокращение проверок: автоматическая передача фискальных данных исключает возможность ее перезаписи, что сократит случаи сокрытия доходов.

---

<sup>8</sup> Таможенные платежи за шубы выросли в 2 раза после введения маркировки [Электронный ресурс] / Главная // Бизнес. 2017. Режим доступа : <https://www.rbc.ru/rbcfreenews/5a5e122a9a7947450192f923> (дата обращения: 25.03.2018 г.).

<sup>9</sup> О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03.07.2016 г. № 290-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>10</sup> Ковальчук И.Э. Онлайн-кассы как новая форма налогового контроля: организационные аспекты и оценка эффективности // Современная экономика. 2017. № 5. С. 337–339.

<sup>11</sup> О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 22.05.2003 № 54-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

Органы внутренних дел, следственный комитет также нацелены на пресечение налоговых преступлений. Общественно опасные последствия налоговых преступлений уже вышли на качественно другой уровень и могут рассматриваться не только как недополучение государством причитающихся доходов, нарушение финансовой безопасности и бюджетной стабильности, но и как мощный источник финансирования организованной преступности и терроризма, что составляет прямую угрозу законности и правопорядку.

За последние время статистика налоговых преступлений увеличивается, что можно проследить по данным таблицы 4, так в 2013 г. количество преступлений составляло 6,9 тыс., а уже в 2017 г. возросло до 9,2 тыс. Аналогично набирает темп количества возбужденных дел, по причине уклонения от уплаты налогов, увеличение пришлось на 68 %.

Таблица 4

Динамика и уровень преступности, тыс. шт.

Показатель	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Всего	3209,9	2994,8	2668,8	2404,8	2302,1	2206,2	2166,4	2352,1	2160,1	2058,5
Из них экономической направленности	448,8	428,8	276,4	202,5	117,3	141,2	107,3	111,2	108,8	105,1

Источник: статистическая отчетность ГИАЦ МВД России: <https://мвд.рф>.

Согласно данным таблицы 4 количество экономических преступлений из общего числа всех преступлений незначительно, но даже своим малым количеством они приносят огромный ущерб Российской экономике, благодаря масштабным результатам противоправной деятельности.

Необходимо отметить, что налоговая система обладает широкими потенциальными возможностями для осуществления косвенного регулирования социально-экономического развития страны и преодоления (предотвращения) угроз экономической безопасности государства. Роль налоговой системы в обеспечении экономической безопасности определяется общими принципами, критериями и показателями экономической безопасности: ее механизм должен способствовать динамичному развитию экономики, создавать финансовые условия для социально-экономической стабильности в обществе, успешного противостояния внутренним и внешним угрозам страны и ее отдельным территориям. Поэтому изучение системы построения налогов приобретают архиважное значение.

## 1.2. Сущность, функции налогов и сборов, их классификация и принципы налогообложения

Появление налогов связано с возникновением института государства. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без нало-

гов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению общественных потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые аккумулируются в основном посредством налогов.

«В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», – писал К. Маркс. Сущность налогов на различных этапах развития общества оставалась неизменной, в то время как направления его действия, формы и методы взимания могут изменяться в зависимости от условий экономического развития государства. Налоги представляют собой часть стоимости национального дохода в денежной форме, которая принудительно отчуждена и присвоена государством. Этот процесс характеризуется односторонним движением стоимости без эквивалентного обмена.

Государство с помощью налогов участвует в процессе перераспределения новой стоимости, т.е. налоги представляют результат распределения, который может быть, а может и не быть, продуктом труда. Налоги выступают своеобразной экономической категорией с устойчивыми внутренними свойствами, закономерностями развития и отличительными формами проявления. Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти отношения имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства. Согласно ст. 8 первой части Налогового кодекса РФ налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Выделяют признаки налога, позволяющие отделить его от других категорий.

Первый признак – императивно-обязательный характер, т.е. безусловная необходимость его уплаты при наличии объекта налогообложения. В ст. 57 Конституции РФ записано, что каждый гражданин обязан уплачивать законно установленные налоги.

Второй признак – индивидуальная безвозмездность и безэквивалентность платежа. В результате уплаты налога отсутствует факт эквивалентного предоставления налогоплательщику благ, продукции, прав, документов взамен уплачиваемой суммы налога.

Третий признак – изъятие части собственности. Никакая государственная деятельность невозможна при отсутствии отдельных производителей материальных, культурных и духовных благ и ценностей, которые обеспечивают материальную основу существования самого государства как особого хозяйствующего субъекта. Конкретной формой материального обеспечения государства являются налоги.

Четвертый признак – односторонний характер движения денежных средств. Денежные средства в виде налогов совершают движение от налогоплательщика к государству.

Пятый признак – налоги направляются на финансирование деятельности государства или муниципальных образований. Они носят публичный характер

через процедуру принятия бюджета.

Шестой признак – денежная форма уплаты.

По своему содержанию на макроэкономическом уровне налог представляет долю произведенного государством валового внутреннего продукта, перераспределяемую с целью реализации функций государства. На микроуровне налог представляет собой изъятие части продукта, дохода субъектом хозяйствования, причем изъятие принудительное и безэквивалентное.

Помимо налога существуют такие платежи, как сбор и пошлина, которые по сути синонимы, но имеют отличия. Социально-экономическая сущность, внутреннее содержание налогов проявляется через их функции. Взгляды экономистов, придерживающихся той или иной концепции в этой области, претерпели существенную эволюцию. В настоящее время преобладает мнение о двух функциях налогов: фискальной и регулирующей. Фискальная функция является основной, вытекающей из самой природы налогов: она характерна для всех государств во все периоды их существования и развития. С ее помощью образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и функционирования общества.

По мере развития экономики значение фискальной функции возрастает, поскольку большая часть доходов государств формируется за счет налогов. Об этом свидетельствует увеличение доли налогов в ВВП. Так, совокупные налоговые поступления в 1902 г. в США составили лишь 8 % ВВП, тогда как по последним данным составляют 26 % (табл. 5).

Таблица 5

Доля налогов и других платежей в ВВП развитых стран, %

Страна	1970 г.	1980 г.	1999 г.	2004 г.	2015 г.
Швеция	40,2	49,4	35,5	54,2	43,3
Франция	35,1	41,7	38,9	46,3	45,5
Германия	32,9	38,0	26,3	42,9	36,9
Великобритания	37,0	35,3	34,6	33,9	32,5
Италия	26,1	30,2	38,8	42,9	43,3
Канада	31,3	31,6	19,8	36,3	31,9
Испания	16,9	24,1	26,9	35,5	33,8
США	29,2	29,5	19,5	31,8	26,3

*Источники:* 1) Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И.В. Горского. М. : Финансы и статистика, 2003 ; Сердюков А.Э. Налоги и налогообложение: учебник для вузов / А.Э. Сердюков, Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич. – СПб. : Питер, 2005 ; Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов. URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/policy/#ixzz5ELmvHKPr>.

Следует отметить, что все экономисты единодушны в том, что налоги выполняют фискальную функцию. В отношении второй функции существуют различные авторские подходы.

Через регулирующую функцию налоги выступают как активный инструмент перераспределительных отношений. С одной стороны, регулирующая

функция проявляется в поддержании предприятий и отраслей, имеющих важное значение для экономики страны, путем предоставления им налоговых льгот, с другой – давлением на те категории налогоплательщиков, деятельность которых по тем или иным причинам государство считает возможным или необходимым дестимулировать.

Регулирование может распространяться на определенные виды хозяйственной деятельности (скажем, отрасли экономики), типы хозяйственников (государство, бизнес, население), этапы воспроизводственного цикла (например, инвестиции).

Регулирующая функция используется и для выравнивания регионального уровня страны, стимулируя ускоренный рост в экономически слаборазвитых районах путем частичного или полного освобождения находящихся там предприятий, предоставления им различных льгот.

Эта функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи. Возросшее фискальное значение налоговых доходов создает условия для более широкого и углубленного воздействия на экономические процессы. В то же время регулирование производства, направленное на ускорение темпов экономического роста, повышает его доходность и, в известной мере, расширяет базу фискальной функции. Следовательно, фискальная и регулирующая функции налогов взаимосвязаны, взаимообусловлены.

Внутреннее единство функций не исключает и противоречия между ними. Каждая функция отражает определенную сторону налоговых отношений, которая противостоит друг другу. В фискальной функции отражаются отношения налогоплательщика к государству, в регулирующей – государства к налогоплательщику. В фискальной функции заложено противоречие между необходимостью постоянного и все большего расширения доходной базы государства и ограниченными возможностями членов общества обеспечить такое увеличение.

Противоречие регулирующей функции состоит в том, что реальная потребность государственного вмешательства в процесс производства наталкивается на узкую экономическую базу, определяемую производственными отношениями и частной собственностью на капитал. Именно частная собственность исключает возможность регулирования всего общественного производства из единого центра.

Несмотря на многообразие авторских подходов к количеству и содержанию функций налогов, все они, в конечном итоге, сводятся к тому, что налоги выполняют две основные функции – фискальную и регулирующую, где последняя проявляется в регулировании экономических процессов с помощью налогов.

Многообразие существующих налогов вызывает необходимость их классификации, т.е. деления налогов в зависимости от какого-либо признака.

Различия в налогах зависят от характера облагаемых доходов и расходов. Природа этих доходов и расходов и лежит в основе классификации налогов.

Классификация налогов осуществляется по различным признакам:

1. Классификация налогов по способу взимания. Традиционно основную группу составляет разделение налогов на прямые и косвенные. Считается, что прямые налоги взимаются с доходов или имущества налогоплательщика. Косвенные налоги определяют платежеспособность опосредованным путем, исходя

из размеров производимых расходов.

Прямые налоги, в свою очередь, делят на прямые реальные и прямые личные. К прямым личным налогам относят налоги, облагающие действительно полученный доход (прибыль). Они учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Например, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц.

Доход может определяться и опосредованно, через оценку внешних проявлений благополучия лица: вида и качества жилья, размера и месторасположения земельного участка и др. В этом случае облагается не фактический, а предполагаемый средний доход лица, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения. Эту группу прямых налогов называют реальными. К ним относятся земельный налог, налог на имущество юридических и физических лиц, а также группа вмененных налогов, представленных в налоговой системе РФ единым налогом на вмененный доход, налогом на игровой бизнес.

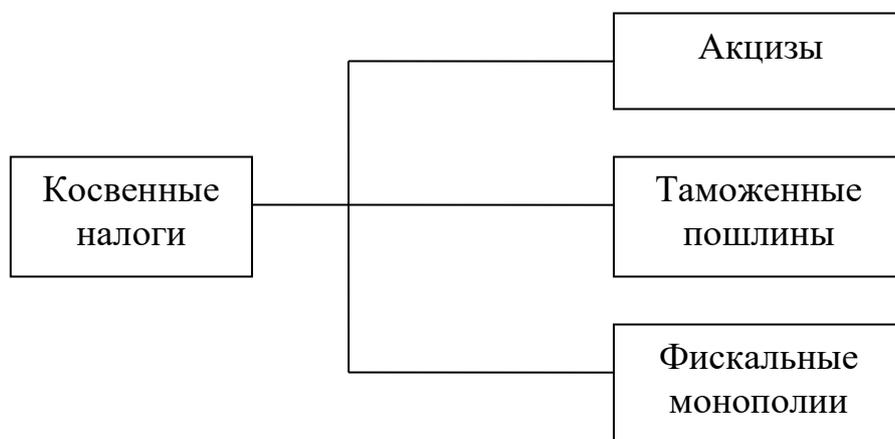


Рис. 1.1. Виды косвенных налогов

Акцизы делятся на индивидуальные и универсальные. Индивидуальные акцизы представляют собой надбавку на отдельные виды товаров. Объекты обложения и количество таких товаров различно по странам.

Универсальные акцизы имеют более широкий диапазон облагаемых оборотов. К ним принято относить налог с оборота, налог с продаж, налог на добавленную стоимость. В разных странах применяются различные их модификации. Однако во всех случаях объектом обложения выступает оборот по реализации.

Самую сложную структуру имеют таможенные пошлины, которые можно классифицировать по четырем признакам: происхождению, целям, характеру взимания, характеру отношений (рис. 1.2).

Фискальные монополии представляют собой право государство реализовывать определенные товары по цене выше, чем они могли бы продаваться без обложения налогом. В данном случае государство получает прибыль от реализации, которая по своей величине равна поступлениям от акцизного обложения. Сужение перечня фискальных монополий и переход к акцизам обусловлен тем, что частная собственность более эффективно по сравнению с государством распоряжается имеющимися ресурсами.

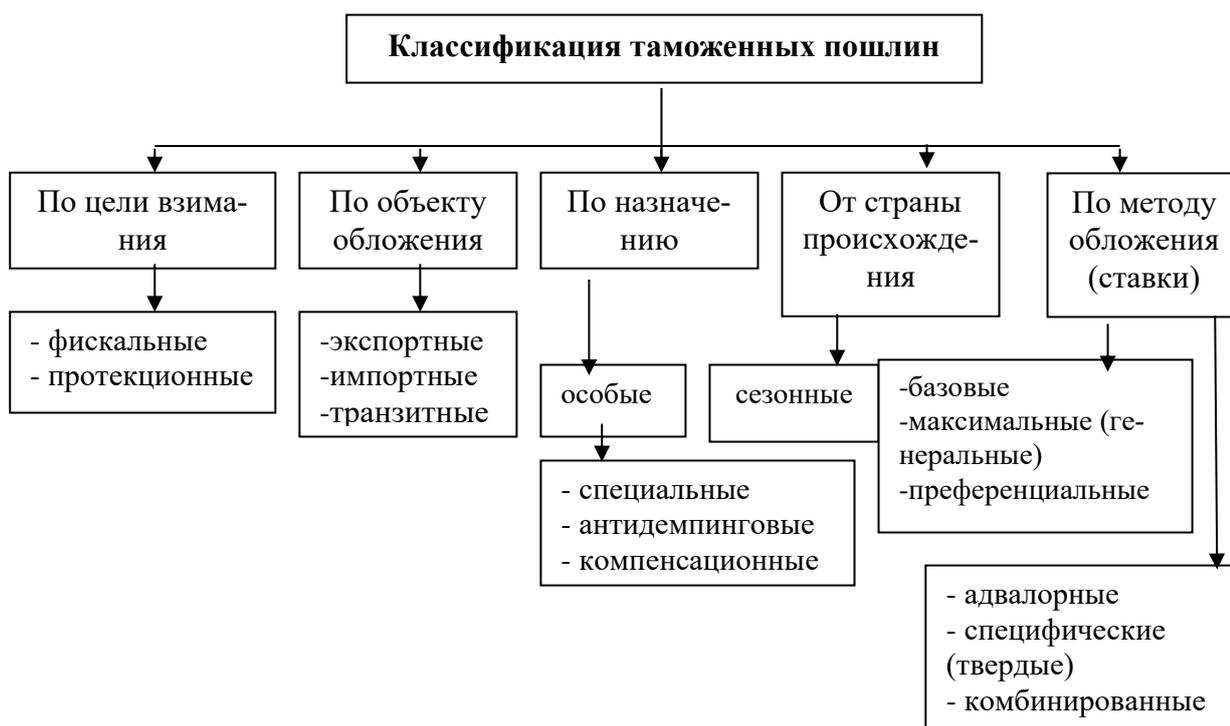


Рис. 1.2. Классификация таможенных пошлин

В случае, когда государственные предприятия реализуют нефть, газ, нефтепродукты, электроэнергию и прибыль от их деятельности поступает в бюджет государства, имеет место фискальная монополия.

Косвенные налоги называют еще налогами на потребление.

2. Классификация в зависимости от объекта обложения. Данная классификация представляет собой деление совокупности налогов на следующие группы:

- 1) налоги на доход;
- 2) налоги на имущество;
- 3) налоги на расходы или потребление.

Она во многом совпадает с делением налогов на прямые и косвенные, т.к. налоги на доход и налоги на имущество являются обычно прямыми налогами, а налоги на потребление косвенными налогами.

3. Классификация в зависимости от органа, устанавливающего налоги (по уровню управления). По этому признаку налоги подразделяются в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит их в действие. Налоги федеративных государств (Российская Федерация, США, Германия и др.) в соответствии с данным классификационным признаком делятся на:

- 1) федеральные налоги;
- 2) налоги субъектов федерации;
- 3) местные налоги (налоги местных органов власти).

Для унитарных государств (Великобритания, Франция, Япония и др.) классификация по органу, устанавливающему налоги, выглядит следующим образом:

- 1) общегосударственные налоги (налоги центрального правительства);
- 2) местные налоги.

4. Классификация по целевой направленности введения налогов представляет собой деление налогов на:

1) общие налоги, предназначенные для формирования доходов бюджетной системы. Поступая в доход бюджетов различных уровней, они обезличиваются, и уже затем направляются согласно бюджетной росписи на финансирование расходов государства и муниципальных образований;

2) целевые (специальные) налоги и отчисления, которые вводятся для финансирования конкретных направлений государственных расходов. Для таких налогов, как правило, создаются специальные внебюджетные фонды. Создание таких внебюджетных фондов дает возможность государству и обществу осуществлять контроль как за мобилизацией так и целевым расходованием средств.

5. Классификация по субъекту налогообложения выглядит следующим образом:

1) налоги, взимаемые с физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

2) налоги, взимаемые с юридических лиц (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций). Если исходить из того, что деятельность индивидуальных предпринимателей – физических лиц направлена на получение прибыли, то к этой группе можно отнести налог на добычу полезных ископаемых, страховые взносы, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на игровой бизнес;

3) смешанные налоги, которые уплачивают как физические лица, так и юридические лица. К таким налогам отнесены: земельный налог, транспортный налог, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, государственная пошлина.

6. Классификация по срокам уплаты:

1) срочные налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами (например, государственная пошлина);

2) периодически-календарные налоги, которые подразделяются на следующие разновидности: декадные, ежемесячные, ежеквартальные, годовые.

В настоящее время процесс налогообложения невозможно представить без соблюдения определенных правил, в соответствии с которыми он должен протекать.

Впервые принципы налогообложения, получившие известность как «максимы (основы) налогообложения» и ставшие впоследствии классическими, сформулировал Адам Смит в научном труде «Исследования о природе и причинах богатства народов» (1776 г.).

– Принцип справедливости (всеобщности, равномерности) утверждает, что каждый гражданин должен платить налоги соразмерно с его доходами.

– Принцип определенности означает, что сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны налогоплательщику.

– Принцип удобства предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика. Система и

процедура выплаты налогов должны быть понятными и удобными для налогоплательщиков.

– Принцип экономии заключается в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

Заслуга А. Смита заключается не в открытии этих принципов, а в точной их формулировке и обосновании. «Равномерности обложения, точного определения налогов законом, удобства для плательщика, возможно меньших расходов взимания, прибавляя к этому, что налоги не должны чрезмерно обременять подданных, не должны задерживать роста населения, торговли и промыслов, не должны наказывать за успехи в области промышленности» требовали французский экономист О. Мирабо (1761г.), Ф. Юсти (1766г.) и П. Верри (1771г.).

В России принципы А. Смита поддерживал и пропагандировал Николай Иванович Тургенев (1789–1871). В частности, Н.И. Тургенев предостерегает о том, что «...от неравного деления податей между гражданами рождается ненависть одного класса народа к другому, отчего происходит ненависть к правительству», и рекомендует правительству уменьшать тяжесть налогов от простого народа насколько это возможно.

Другой русский экономист Иван Иванович Янжул (1846–1914) дополняет принципы А. Смита пятым принципом, суть которого заключается в том, что «государство не должно вводить налогов, противных предписаниям нравственного, морального кодекса (налогов на евреев, раскольников, проституток и т.п.)».

Далее принципы налогообложения развивает немецкий экономист Адольф Вагнер (1835–1917). Он исходит из теории коллективных потребностей и предлагает девять основных правил обложения, разделив их на четыре группы:

- 1) финансовые правила – достаточность и эластичность обложения;
- 2) общеэкономические правила – выбор объектов обложения и правильное сочетание форм налогообложения, видов налогов;
- 3) этические правила – всеобщность и справедливость налогообложения;
- 4) административно-технические правила – определенность налога, удобство его уплаты, снижение затрат по взиманию налога.

Особенность взглядов А. Вагнера заключается в приоритете интересов государства и возможности повышения сбора налогов соответственно росту потребностей в государственных расходах.

В современной науке большое распространение получила классификация принципов налогообложения, сделанная в 1970 г. немецким ученым Ф. Ноймарком, который выделил четыре группы принципов налогообложения: фискально-бюджетные, этические, политико-экономические, а также организационно-правовые.

Фискально-бюджетные принципы: принцип достаточности налоговых доходов и принцип способности налоговых поступлений к увеличению. Эти принципы означают, что налоговая система должна быть в состоянии финансировать политически определяемые расходы, что требует, в случае необходимости, изменений налогового законодательства в зависимости от долговременных или кратковременных потребностей.

Центральное место в этических принципах занимает постулат справедливости налогообложения. Постулат справедливости заключается в обеспечении всеобщности, соразмерности и пропорциональности налогообложения. Обеспечение справедливости также требует перераспределения дохода и имущества с помощью налогов. Данный перераспределительный принцип требует уменьшения дифференциации экономического потенциала после налогообложения.

Политико-экономические принципы состоят в следующем:

- принцип активной налоговой гибкости предполагает, что налоговая система должна приспособливаться к актуальным политико-стабилизационным требованиям для обеспечения антициклической налоговой политики;
- принцип пассивной налоговой гибкости предполагает такую налоговую систему, которая, благодаря автоматической антициклической реакции на колебания спроса, способствует стабилизации всего экономического спроса;
- согласно принципу налоговой нейтральности, налоги не должны вести к нарушению конкуренции как внутри страны, так и за ее пределами.

Организационно-правовые принципы:

- принцип наглядности налогообложения предполагает, что налоговое законодательство должно быть сформулировано таким образом, чтобы оно было понятным и ясным всем налогоплательщикам;
- принцип непротиворечивости налогообложения предполагает ясную, непротиворечивую структуру целей налогообложения и средств их достижения;
- принципы «прозрачности» и практичности налогообложения, а также постоянства налогового законодательства предполагают однозначность налоговых законов, отказ от частых детальнейших изменений этих законов и уважение способности налогоплательщика самостоятельно исчислять налоги;
- принцип общедоступности налогов предполагает учет расходов на взимание налогов, т.е. издержек как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

В настоящее время нет единой точки зрения среди ученых-налоговедов РФ в отношении количественного состава и содержания принципов налогообложения. В приложении 1 приведены принципы налогообложения, определенные в разное время различными авторами.

Принципы налогообложения являются основополагающими правилами, по которым строятся отношения между государством и налогоплательщиком, поэтому принципы должны быть предельно ясными и понятными для любого участника налоговых правоотношений.

Принципы налогообложения с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики не утратили своего значения и по сей день. В частности, принцип справедливости (равенства) налогообложения выдвигается в качестве основного принципа при построении современных налоговых систем.

### **1.3. Элементы налога**

Для установления налога необходимо определить все его элементы. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате считается установленной.

К обязательным элементам налога относятся:

а) субъект налога (налогоплательщик) – физическое или юридическое лицо, на которое государством возложена обязанность – внесение налога в централизованные финансовые фонды государства (бюджет и внебюджетные фонды);

б) объект налога – юридический факт, событие с наличием или возникновением которого возникает обязанность по исчислению и уплате налога. Объектами налогообложения по российскому законодательству могут являться операции по реализации товаров, работ, услуг, имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

в) налоговая база представляет собой количественное выражение объекта налогообложения и определяется как стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая база может совпадать, а может не совпадать с объектом обложения.

г) налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

д) налоговый период – период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

е) порядок исчисления налога – порядок расчета налоговой базы, применения ставок, льгот.

ж) сроки уплаты налога – срок, до истечения которого необходимо произвести уплату налога.

з) сроки представления отчетности – срок до истечения, которого необходимо предоставить расчеты по исчислению налога в налоговые органы.

Эти основные (обязательные) элементы должны быть указаны в законодательном акте при установлении налога.

Кроме основных элементов, законодательством могут быть определены и, как правило, определяются факультативные элементы.

К факультативным элементам налога относятся:

- порядок удержания и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- налоговые льготы.

Выделяют и третью группу элементов – дополнительную. Дополнительные элементы в какой-либо форме должны присутствовать или присутствуют при установлении налога. К ним относятся:

Предмет налога – реальная вещь или нематериальное благо, с наличием которого закон связывает возникновение налогового обязательства. Предмет налогообложения обозначает признаки фактического (не юридического) характера. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий. Объект налога – это право собственности на землю.

Необходимость разделять понятие объекта и предмета вызвана потребностью вычленив среди предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает возникновение налогового обязательства.

Для того, чтобы исчислить налог, необходимо каким-либо образом оценить предмет налога. Для их измерения определяют масштаб налога.

Масштаб налога – это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. Масштаб налога определяется посредством стоимостных и физических характеристик. Например, мощность транспортного средства, крепость алкогольного напитка, цена реализации и т.д. Для количественного выражения налоговой базы используется понятие единица налога.

Единица налога – это часть объекта налогообложения, на который устанавливается ставка налога, т.е. это условная единица принятого масштаба. Выбор единицы налогообложения определяется практическим удобством ее использования. Например, при уплате земельного налога – кадастровая стоимость, при налогообложении прибыли – рубль и т.д.

Источник налога – это ресурс, используемый для уплаты налога. Источник уплаты налога может совпадать или не совпадать с объектом налога. Каков бы ни был объект налогообложения, источником налогов должен быть только чистый доход (прибыль) либо капитал налогоплательщика. Применительно к хозяйственной деятельности – такие экономические показатели, как себестоимость, финансовый результат, прибыль и т.д.

Налоговый оклад – сумма, вносимая плательщиком в определенный бюджет по одному налогу.

Остановимся на некоторых элементах налога подробнее.

Субъект налога. В соответствии с законодательством субъекты налога могут быть представлены в виде налогоплательщиков и плательщиков сборов, налоговых агентов, представителей налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которые в соответствии с законодательством возложена обязанность уплачивать соответственно налоги или сборы. При определенных условиях субъект налога может переложить уплату налога на другой субъект, который и будет действительным носителем налога, или фактическим конечным плательщиком.

Носитель налога – лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге, т.е. по завершении процессов переложения налога. Это лицо уплачивает оклад налога субъекту налога, а не государству. Например, субъектами акциза (косвенного налога) являются юридические лица, производящие и реализующие подакцизный товар. Эти лица обязаны исчислить сумму акциза и перечислить ее в бюджет. Акциз включается в цену подакцизного товара, но не выделяется в ней. Покупатель этого товара оплачивает и акциз. Если он не перепродает товар, а потребляет его, то он не может возместить себе уплаченную сумму акциза. Поэтому покупатель (конечный потребитель) и является носителем акциза.

В налоговых правоотношениях следует отличать налогоплательщика от налогового агента и представителя налогоплательщика.

Налоговые агенты – это лица, на которых в соответствии с законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему.

Например, по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) плательщиком является физическое лицо, получающее доход, налоговым агентом – работодатель, который исчисляет, удерживает и перечисляет налог в бюджет, а работнику выплачивает заработную плату, уже без НДФЛ.

Налогоплательщик имеет право представлять свои интересы через представителя, которые могут быть законными или уполномоченными.

К законным представителям относятся лица, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов, если налогоплательщик-организация. К ним относятся руководители, действующие на основании учредительных документов, а также внутренних организационно-распорядительных документов (приказа, положения, должностной инструкции) либо рядовые сотрудники, действующие на основании доверенности, выданной руководителем юридического лица. Если налогоплательщиком является физическое лицо, то законными представителями являются лица в соответствии с гражданским законодательством – родители, усыновители, опекуны, попечители.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть юридическое или физическое лицо, уполномоченное представлять интересы налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами на основании нотариально удостоверенной доверенности. Не могут выступать в качестве уполномоченного представителя должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого субъекты налогообложения делятся на резидентов и нерезидентов.

Резиденты – это лица, имеющие постоянное местопребывание в государстве. Резиденты подлежат налогообложению по доходам, полученным как на территории постоянного местопребывания, так и за рубежом.

Нерезиденты – это лица, не имеющие постоянного местопребывания в государстве. Соответственно, налогообложению подлежат только те доходы, которые получены в данной стране.

Правила определения резидентства различны для юридических и физических лиц.

Налоговыми резидентами, по законодательству РФ, признаются физические лица, фактически находящиеся на территории страны не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы страны для краткосрочного лечения или обучения.

Для юридических лиц резидентство определяется по месту регистрации, хотя могут быть использованы и другие признаки. Например, место эффективного управления.

Объект налога. Объектом налога является предмет или право, с наличием которого связано налоговое обязательство и качества которого определяют величину (сумму) налога. Объектами налога являются отдельные виды имущества, прибыль, доход, оборот товаров (услуг), право пользования и т.д.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налога. Для правильности расчетов и своевременности поступлений налогов в бюджет важное значение имеет момент возникновения налогового обязательства.

Существуют различные способы определения налоговой базы:

- прямой способ, когда база рассчитывается на основе реальных и документально подтвержденных показателей налогоплательщика. Для этого необходимо ведение учета. Основой, как правило, является бухгалтерский учет. В случае установления законодательством ограничений, как в перечне расходов, так и их размерах, возникает необходимость ведения налогового учета. Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для целей налогообложения;

- косвенный способ (расчет по аналогии), когда налоговая база определяется расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам;

- условный (презумптивный) способ, когда налоговая база определяется на основе применения вторичных признаков условной суммы дохода. Так, доход лица может определяться, исходя из средней суммы произведенных расходов;

- паушальный способ (разновидность условного способа), когда налоговая база рассчитывается исходя из вторичных признаков условной суммы налога. Например, в Лихтенштейне налог пенсионеров составляет 12 % от суммы их расходов на проживание.

В ст. 54 Налогового кодекса РФ отражены принципы разрешения общих вопросов определения налоговой базы. Согласно положениям этой статьи:

- организации – налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением;

- индивидуальные предприниматели используют для этих целей данные учета доходов и расходов и хозяйственных операций;

- физические лица – налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе получаемых от организаций сведений об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов.

Ставка налога – величина начислений на единицу измерения налоговой базы. Ставки налогов можно классифицировать по различным признакам.

1. В зависимости от метода установления различают твердые, процентные и равные ставки:

- твердые ставки устанавливаются в определенном размере (абсолютной сумме) на единицу (объект) обложения, независимо от получаемого налогоплательщиком размера дохода (например, 5 р. с одной лошадиной силы при взимании транспортного налога);

– процентные (адвалорные) ставки. Ставки, установленные в процентах к доходу, называют налоговой квотой (например, 20 % с каждого рубля прибыли). Процентные ставки могут быть:

а) прогрессивные – ставки налогов, которые с ростом налоговой базы увеличиваются. Применяются два вида прогрессии: простая и сложная. При простой прогрессии ставки возрастают по мере увеличения налоговой базы для всей ее суммы. При сложной прогрессии доходы делятся на части, каждая из которых облагается по своей ставке. При этом для каждой последующей части применяется увеличенная по сравнению с предыдущей ставка.

Считается, что выбор прогрессивного налогообложения зависит в основном от величины так называемого дискреционного дохода, т.е. дохода, остающегося в распоряжении лица и используемого по его собственному усмотрению. Величина дискреционного дохода может равняться разнице между совокупным доходом и доходом, который расходуется на удовлетворение первоочередных потребностей. Именно такой доход, а не совокупный доход определяет истинную платежеспособность лица. С ростом дохода увеличивается доля дискреционного дохода.

Выделяют простую и сложную прогрессии при налогообложении. Простая прогрессия делится на простую поразрядную и простую относительную прогрессию. При простой поразрядной прогрессии общая налоговая база делится на разряды (ступени) и для каждого разряда устанавливается сумма налога, оклад в абсолютной сумме. Налог исчисляется по частям с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду. Суть простой относительной прогрессии состоит в том, что для каждого разряда определяются различные ставки (как твердые, так и процентные). При этом необходимо учитывать, что одна ставка налога применяется ко всей базе налогообложения в зависимости от общего размера базы;

б) регрессивные – налоговые ставки, которые с увеличением дохода уменьшаются. Тяжесть изъятия обратно пропорциональна доходу: чем меньше доход, тем тяжелее налог для плательщика. Регрессивные ставки применяются при обложении страховыми взносами. По данному налогу ставка уменьшается по мере возрастания размера денежных выплат и других форм компенсаций работникам организаций;

в) пропорциональные – действуют в одинаковом проценте к объекту налогообложения. В этом случае для всех налогоплательщиков устанавливается равная ставка налога, а не сумма налога. С ростом налоговой базы пропорционально возрастает сумма налога при неизменной ставке налога. Примером может служить налог на доходы физических лиц, применяемый в Российской Федерации. Ставка налога 13 % остается неизменной при любых размерах доходов, получаемых физическими лицами;

– равные ставки, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога (например, может быть установлен налог за проезд по мосту). В данном случае налоговая ставка совпадает с налоговым окладом. Равное

налогообложение обеспечивает простоту исчисления и взимания налогов. Однако рассматриваемый метод считается несправедливым, так как он совершенно не учитывает уровень платежеспособности налогоплательщиков.

2. В зависимости от степени изменяемости ставки делятся на:

- общие (стандартные) – применяются на широкий круг товаров, работ, услуг;

- повышенные – устанавливаются, как правило, на товары либо социально-опасные, либо высокорентабельные;

- пониженные – применяются в отношении социально-значимых товаров или товаров первой необходимости;

3. В зависимости от содержания выделяют:

- законодательные (маргинальные) ставки, которые непосредственно даны в нормативном акте;

- фактические ставки, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;

- экономические ставки – определяются как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Налоговые льготы. Законодательством могут быть предоставлены льготы. Льготами признаются предоставляемые по сравнению с другими налогоплательщиками преимущества. Льготы могут быть предоставлены по каждому элементу налога. В зависимости от того, на изменение какого из элементов структуры налога направлены льготы, они принимают форму изъятий, скидок или налоговых кредитов, дифференциацию ставок, необлагаемый минимум.

Изъятия – это вид льготы, позволяющий выводить из-под налогообложения отдельные объекты. Изъятия могут предоставляться:

- всем плательщикам или определенной категории налогоплательщиков;

- на постоянной или временной основе, т.е. на определенный временной интервал.

Скидки – это льготы, сокращающие налоговую базу. В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки подразделяются на:

- лимитированные скидки (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные скидки (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика);

- общие скидки (ими пользуются все плательщики) и специальные скидки (действующие для отдельных категорий субъектов).

Налоговые кредиты – это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. Налоговый кредит представляет собой прямое сокращение налогового обязательства налогоплательщика. Не следует применять определение «кредит» буквально. Большинство видов налогового кредита являются безвозвратными и бесплатными. Выгода прослеживается непосредственно в отличие от выгод, предоставляемых изъятиями и скидками, которые сокращают налоговый оклад косвенно. Существуют следующие формы представления налоговых кредитов:

- снижение ставки налога;

- вычет из налогового оклада;

- отсрочка или рассрочка уплаченного налога;
- возврат ранее уплаченного налога, части налога (налоговая амнистия);
- зачет ранее уплаченного налога;
- целевой налоговый кредит.

Необлагаемый минимум – минимальный доход, не облагаемый налогом. Обложению подлежат лишь те доходы и объекты плательщика, которые превышают этот минимум.

Порядок исчисления налога. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Обязанность по исчислению налога в некоторых случаях может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Как правило, это относится к налогам с физических лиц. В этих случаях до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указывается размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

Существуют следующие системы исчисления налога:

- некумулятивная система (обложение налоговой базы предусматривается по частям);
  - кумулятивная система (исчисление налога производится нарастающим итогом с начала периода).
  - смешанная система (обложение налоговой базы производится по частям, а по окончании налогового периода исчисление производится нарастающим итогом с учетом всех доходов).

В налоговой системе Российской Федерации применяются все системы. Например, при расчете налога на добавленную стоимость применяется некумулятивная система, а при исчислении налога на прибыль – кумулятивная система. В отношении налога на доходы физических лиц используется смешанная система.

Порядок уплаты налога, являясь основным элементом налогообложения, предполагает решение следующих вопросов:

- направление платежа (в бюджет или внебюджетный фонд);
- форму уплаты (стоимостная, натуральная, наличная, безналичная).

Уплата налога производится, как правило, разовой уплатой всей суммы налога в наличной или безналичной форме. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Современной общепринятой формой уплаты налога является денежная форма.

Порядок уплаты налога – это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд.

Основными способами уплаты налога являются:

- уплата налога по декларации;
- уплата налога у источника дохода;
- кадастровый способ уплаты налога.

При первом способе на налогоплательщика возлагается обязанность представить в налоговый орган в установленный срок официальное заявление о своих

налоговых обязательствах за определенный период времени – налоговую декларацию. Данный способ уплаты налога применяется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников. Согласно законодательству о налогах и сборах РФ декларационный способ предусматривается, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также по большинству налогов – юридическими лицами.

Уплата налога у источника предполагает, что моменту получения дохода предшествует момент уплаты налога; это как бы автоматическое удержание. Налогоплательщик получает доход за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату дохода. При этом способе уплаты невозможно уклонение налогоплательщика от уплаты налога. Государство не только гарантированно получает налог, но и получает его раньше, чем налогоплательщик получает свой доход.

При кадастровом способе уплаты налога налог взимается на основании кадастра, который представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов налогообложения (земля, имущество, доходы), классифицируемых по внешним признакам (размер участка, объем двигателя и т.д.). С помощью кадастра определяется средняя доходность имущества. Например, при построении земельного кадастра может быть в основу положен вид земли (пашня, луг, пастбище и т.д.), качество (чернозем, суглинок и т.д.) и ее местонахождение.

Срок уплаты налога – это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан внести налог в бюджет или внебюджетный фонд. Сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору и, как правило, «определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено».

Сроки уплаты устанавливаются и изменяются только актами законодательства о налогах и сборах. В случае несвоевременной уплаты налога налогоплательщик уплачивает пени. Пени – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить, если уплата налога производится в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки.

Изменением срока уплаты налога признается перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок. Изменение срока уплаты не отменяет действующей обязанности и не создает новой обязанности по уплате налога. К органам, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков, относятся:

- по федеральным налогам – Федеральная налоговая служба России;
- по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов федерации, муниципальных образований.

Кроме того, решения об изменении сроков уплаты могут принимать Федеральная таможенная служба, органы внебюджетных фондов, органы государственной власти в отношении администрируемых данными органами налогов.

Налоговый кодекс РФ предусматривает изменение срока уплаты налога и сбора в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита. Порядок и условия предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налога и сбора определены ст. 64 НК.

### ***Контрольные вопросы***

1. Почему государство не может существовать без налогов? Ответ обоснуйте.

2. Какие функции выполняют налоги? Перечислите функции налогов, Раскройте в чем единство и противоречие функций налогов.

3. Проследите эволюцию принципов налогообложения от А. Смита до современных исследователей, укажите взаимосвязь господствующей теории с развитием принципов налогообложения.

4. Какие подходы существуют к рассмотрению принципа справедливости (равенства) в настоящее время?

5. Почему для установления налога необходимо определить все его основные элементы? Ответ обоснуйте.

6. Назовите известные Вам элементы налога с разграничением их на обязательные, факультативные и дополнительные.

7. Укажите взаимосвязь между основными и дополнительными элементами налога.

8. В чем различие между налогоплательщиком, налоговым агентом и представителем налогоплательщика?

9. Назовите классификацию ставок в зависимости от степени изменчивости.

10. Раскройте основные способы уплаты налога.

## **2. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

### **2.1. Возникновение налогового обязательства**

В обеспечении экономической безопасности России важное место занимает правильное исчисление суммы налогов, сборов и страховых платежей, их полная и своевременная уплата в бюджеты и государственные внебюджетные фонды.

Самой главной повинностью физических и юридических лиц является уплата налогов. Вместе с тем в рамках современной системы обложения разными налогами для этих лиц могут возникать и другие обязанности, связанные с налогами.

В частности, в системе обложения объектов недвижимости установлена обязанность регистрации сделок и договоров, связанных с использованием этих объектов. Для предприятий и частных лиц, использующих труд наемных работников, установлена обязанность ведения учета выплачиваемых им доходов; банки обязаны учитывать и хранить сведения о переводах денежных сумм за рубеж и т.д.

В рамках современной налоговой системы в развитых странах выделяется применение так называемых специальных налоговых режимов, которые устанавливаются для определенных секторов, отраслей, видов и форм деятельности частных лиц и предприятий с учетом особенностей их положения, роли и значения в системе производственных отношений, монополизации рынка и т.д.

Среди них можно выделить:

- а) налогообложение на основе консолидированного (объединенного) баланса (для связанных групп компаний);
- б) особый порядок определения налогооблагаемого дохода для банков и страховых компаний;
- в) специальный порядок и особые налоги для предприятий сырьевых отраслей экономики (в особенности для нефтегазового сектора);
- г) особый режим обложения предприятий в сфере сельского и лесного хозяйства;
- д) специальный порядок обложения предприятий малого бизнеса.

Налог занимает место центрального института в системе налоговых отношений. Всякий налог в современном государстве должен основываться на законе, законом же определяются и обязанности всех налогоплательщиков в отношении этого налога (включая и сам перечень таких лиц).

По действующим налоговым законам обязанность уплаты налога может возлагаться, например, на налогового агента (при обложении доходов от операций с ценными бумагами); на плательщика дохода (при налогообложении дивидендов и процентов); на доверительного собственника (опекуна) (при налогообложении имущественных активов, переданных в трастовое управление); на по-

лучателя дохода (при обложении доходов от предпринимательской деятельности) и т.д.

С экономической точки зрения объектами налогообложения могут выступать имущество, доходы и сделки. Каждый налог имеет свой, четко определенный законом, объект налогообложения. Рассмотрим теперь особенности налогообложения отдельных объектов.

**Имущество.** Виды имущества, выступающие в качестве объекта обложения для отдельных видов налогов: недвижимое имущество, транспортные средства, ценные бумаги, общая сумма активов (имущества) лица.

Налоги на отдельные виды имущества и на общую сумму имущества могут применяться в отношении граждан и юридических лиц.

**Доходы.** Виды доходов, выступающие в качестве объекта обложения для отдельных видов налогов: доходы от предпринимательской деятельности (граждан и компаний), заработная плата, доходы от самостоятельной профессиональной деятельности, дивиденды, проценты, роялти, прирост капитала.

Юридические лица облагаются налогом на общую сумму их прибыли, граждане облагаются общим налогом на общую сумму их доходов от любых видов деятельности и из всех источников.

Понятие «налогоплательщик» является ключевым институтом, определяющим самую суть налоговых отношений. Объектом налогообложения является имущество, которым владеет налогоплательщик на основе права собственности, и именно на возможности принудительного изъятия этого имущества (или части этого имущества) основывается налоговое право государства, которое оно реализует через свои уполномоченные органы. Соответственно, налогоплательщик должен обладать таким правом собственности (на имущество), а государство должно иметь «право вторжения» (в порядке реализации института «налога» как установленного законом права на изъятие части или даже всего имущества налогоплательщика) в это право собственности.

Современная система налогообложения основывается на контроле за информационными потоками, касающимися налогоплательщиков, их имущества и их деятельности. Налоговый процесс представляет собой с этой точки зрения последовательное и непрерывное сопоставление информации, получаемой налоговыми органами как непосредственно от налогоплательщиков, так и из источников учета и регистрации различных объектов и видов деятельности, находящихся в ведении государственных и частных организаций и учреждений.

Все эти информационные потоки можно подразделить на три группы. В первую входит информация о налогоплательщиках, источниками этой информации являются: система налоговой регистрации налогоплательщиков; система социального учета и система регистрации межстрановой миграции (для налогоплательщиков – физических лиц); система регистрации юридических лиц; система регистрации коммерческой деятельности (коммерсантов) и торговых марок.

Во вторую группу входят следующие источники информации: земельный кадастр и система регистрации сделок с объектами недвижимости; система регистрации транспортных средств; реестры прав собственности и система регистрации операций с ценными бумагами; система регистрации банковских счетов и

инвестиционных счетов (в брокерских фирмах); регистрация промышленных прав (прав на патенты, изобретения и т.д.). В некоторых странах ведется также регистрация авторских прав, страховых полисов и трастовой собственности.

Третью группу составляет информация о наличных и безналичных денежных потоках, проходящих через банковские и иные финансовые учреждения.

Под налогоплательщиками (англ. *taxpayer*, фр. *contribuable*, нем. *steuerpflichtiger*) в узком смысле этого понятия обычно понимаются лица, признаваемые по закону плательщиками того или иного налога. В широком смысле в это понятие могут также включаться налоговые агенты и представители налогоплательщиков.

Понятие налогоплательщика для разных видов налогов может не совпадать. По налогам на доходы и на имущество налогоплательщиком однозначно определяется получатель доходов или собственник имущества, по налогам на сделки налогоплательщиком может признаваться одна из сторон (например, при уплате экспортных пошлин – экспортер товара, а при импорте – импортер, т.е. покупатель товара) или альтернативно и солидарно обе стороны (например, налоги при продаже недвижимого имущества).

Поскольку обязательство по налогу имеет форму изъятия (без компенсации) части имущества лица и может быть в соответствии с законом реализовано в принудительном порядке, в качестве налогоплательщика могут выступать только лица, имеющие права собственности и распоряжения на объекты обложения, т.е. имеющие не ограниченную изъятиями правосубъектность и признаваемые дееспособными физические лица и лица, имеющие признаваемые законом права на распоряжение чужим имуществом (иным объектом обложения).

В отношении юридических лиц обязанности налогоплательщика в полном объеме возлагаются на лиц, которые в соответствии с законом или уставом соответствующего юридического лица имеют полномочия представлять его интересы и распоряжаться его имуществом. По законодательству ряда развитых стран при определенных обстоятельствах и (или) по выбору налогоплательщика некоторые виды юридических лиц могут признаваться прозрачными для целей налогообложения, и закрепленное за ними имущество или получаемые ими доходы в этом случае подлежат налогообложению непосредственно в составе имущества (доходов учредителей) участников этих юридических лиц.

Таким образом, налогоплательщик – это лицо, обладающее самостоятельной правосубъектностью и имеющее возможность обладать имуществом, которое может быть признано объектом обложения. В современной практике налоговым правом признается невозможным взыскание налога с любых образований, не являющихся субъектами права (например, свободных объединений лиц – туристических групп, кружков и собраний по интересам и т.д.), или с лиц, по суду или в силу обстоятельств лишенных права владеть или распоряжаться какой-либо собственностью (малолетних детей, психически больных лиц и т.д.). В отношении последних должны быть назначены представители (опекуны), к которым и должны обращаться отвечающие за взыскание налогов органы.

Согласно налоговому законодательству налогоплательщики имеют права, установленные законом, и несут обязанности, связанные с возлагаемой на них

налоговой повинностью.

Обязанности налогоплательщика, кроме непосредственно уплаты налога, могут включать:

- выполнение правил и норм налоговой регистрации;
- ведение учета своих действий и операций по правилам, установленным по соответствующим объектам обложения;
- составление и представление в налоговые органы отчетности, предусмотренной законом по отдельным объектам обложения;
- сбор и хранение в пределах установленного законом срока документов и подтверждающих материалов в отношении отчетности, представляемой ими налоговым органам по отдельным видам налогов.

В рамках этих обязанностей законодательством могут быть установлены перечни конкретных действий и фактов, о которых налогоплательщики должны своевременно извещать налоговые органы (причем это может касаться не только действий самого налогоплательщика, но и других лиц, связанных с ним договорными обязательствами, состоящих с ним в имущественных отношениях, получающих от него доходы и т.д.): сообщения об открытии счетов в банках и иных финансовых учреждениях, о приобретении ценных бумаг и об участии в капитале коммерческих предприятий, о наличии и использовании коммерческих помещений и иных производственных активов и т.д.

Среди основных прав налогоплательщиков выделяется право на информацию (полное и своевременное информирование их со стороны государственных органов о всех обязанностях, возлагаемых на них в связи с уплатой налогов, на бесплатной основе и в доступной форме); право на соблюдение налоговой тайны в отношении всей представляемой ими в налоговые органы отчетности и информации частного характера и право на возмещение убытков, причиненных им в результате незаконных или неправомерных действий налоговых органов и их должностных лиц.

Налогоплательщики включают в себя лиц (физических и юридических) и приравненных к ним в целях налогообложения иных субъектов права.

Физические лица включают граждан любых стран и лиц без гражданства. Налоговое право обычно подразделяет их на резидентов (налоговых) данной страны и нерезидентов, при применении некоторых налоговых режимов и норм учитывается также гражданство или подданство данного лица. Приобретение статуса резидента является автоматической процедурой для граждан данной страны, в отношении же иностранных граждан получение режима резидента, как правило, связывается с правом на жительство и (или) на работу в данной стране. Последнее непосредственно связано с правами данного лица на получение соответствующего социального страхования и социального обеспечения в этой стране. По этим причинам в большинстве развитых стран установлена непосредственная связь между социальным и налоговым статусом для иностранных граждан (лиц без гражданства), проживающих на территории соответствующей страны: получение права на жительство и права на работу влечет за собой и признание этого лица налоговым резидентом этой страны (но не наоборот – некоторое лицо может быть признано налоговыми властями налоговым резидентом

данной страны, но это обстоятельство еще не дает само по себе никаких оснований для признания его права на жительство или на работу в этой стране).

В налоговом законодательстве РФ определение налогоплательщиков содержится в ст. 19 (гл. 3) части первой Налогового кодекса РФ, а также в отдельных главах (по отдельным видам налогов) части второй НК РФ.

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками (и плательщиками сборов) признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Далее предусматривается, что обязанности по уплате налогов и сборов могут быть возложены также на филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций.

Налоги и сборы налогоплательщики-организации и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, начисляют самостоятельно и предоставляют в налоговые органы расчеты и декларации по налогам и сборам.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ. Она возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

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

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Налогового кодекса.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе. Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй Налогового кодекса. Операции, которые не признаются реализацией товаров, работ или услуг установлены п. 3 ст. 39 НК РФ и отдельно по каждому налогу, сбору и страховым взносам.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются Кодексом.

Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются также Кодексом. Налоговые ставки по региональным

и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных Кодексом.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Форма налогового уведомления устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В ст. 54.1 НК РФ установлено, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Для исчисления налогов, сборов, страховых взносов установлены налоговые, расчетные и отчетные периоды, за которые определяется сумма авансового платежа и сумма налога, сбора, страхового взноса.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов с учетом особенностей, установленных настоящей статьей. Сумма налоговых обяза-

тельств налогоплательщика может быть уменьшена на сумму льгот, установленных налоговым законодательством.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

По окончании налогового, расчетного, отчетного периодов налогоплательщики, плательщики страховых взносов, начисляющие налоги и взносы самостоятельно, обязаны представить в налоговые органы декларации, расчеты.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных Кодексом применительно к конкретному налогу.

Расчет сбора представляет собой письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй Кодекса применительно к каждому сбору.

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

Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, представляет собой документ, содержащий обобщенную налоговым агентом информацию в целом по всем физическим лицам, получившим доходы от налогового агента (обособленного подразделения налогового агента), о суммах начисленных и выплаченных им доходов, предоставленных налоговых вычетах, об исчисленных и удержанных суммах налога, а также других данных, служащих основанием для исчисления налога.

Расчет по страховым взносам представляет собой письменное заявление или заявление плательщика страховых взносов, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объекте обложения страховыми взносами, о базе для исчисления страховых взносов, об исчисленной сумме страховых взносов и о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты страховых взносов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Расчет по страховым взносам представляется в случаях, предусмотренных главой 34 налогового кодекса.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, либо имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

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

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики, плательщики страховых взносов вправе представить документы, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронной форме.

Налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых

взносов, налогового агента) по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации, следующими категориями налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов):

- налогоплательщиками (плательщиками страховых взносов), среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

- вновь созданными (в том числе при реорганизации) организациями, численность работников которых превышает 100 человек;

- налогоплательщиками (плательщиками страховых взносов), не указанными в абзацах третьем и четвертом настоящего пункта, для которых такая обязанность предусмотрена частью второй налогового кодекса применительно к конкретному налогу (страховым взносам).

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

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с НК РФ, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронной форме.

## **2.2. Исполнение налогового обязательства**

Налоговое обязательство должно быть исполнено налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком страховых взносов в установленные сроки уплаты.

Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору, страховому взносу.

Изменение установленного срока уплаты налога, сбора, страховых взносов допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварта-

лами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию.

В случаях, когда расчет суммы налога производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Обязанность по уплате налога может быть исполнена:

- добровольно;
- принудительно:
  - а) в бесспорном порядке;
  - б) в судебном порядке (в том числе для бюджетных организаций).

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налог.

Обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Налогоплательщики-организации и налоговые агенты – организации уплачивают налоги, сборы, страховые взносы только в безналичном порядке.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

Уплата налога с 30 ноября 2016 г. может быть произведена за налогоплательщика иным лицом.

Иное лицо не вправе требовать возврата из бюджетной системы Российской Федерации уплаченного за налогоплательщика налога.

Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст. 46 и 47 налогового кодекса. Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ.

Взыскание налога в судебном порядке производится:

1) с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей;

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев:

– за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), – с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

– за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), – с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

– за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), – с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

– за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), – с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки.

Если налоговым органом в перечисленных выше случаях будет установлено, что выручка за реализуемые товары (работы, услуги) поступает на счета нескольких организаций или если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества нескольким основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), взыскание недоимки производится с соответствующих организаций пропорционально доле поступившей им выручки за реализуемые товары (работы, услуги), доле переданных денежных средств, стоимости иного имущества.

Установленный порядок также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям) были произведены через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случае, если участники указанных операций не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями).

Обязанность по уплате налога, сбора, страхового взноса налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком страховых взносов считается исполненной:

1. С момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

При обнаружении плательщиком ошибки в оформлении поручения, не повлекшей не перечисления этого налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату налога с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика.

По предложению налогового органа или плательщика может быть проведена совместная сверка уплаченных налогов. Результаты сверки оформляются актом, который подписывается плательщиком и уполномоченным должностным лицом налогового органа. Налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения плательщика на перечисление налога, оформленного плательщиком на бумажном носителе. Банк обязан представить в налоговый орган копию поручения в течение 5 дней со дня получения требования налогового органа.

На основании заявления плательщика и акта совместной сверки (если она проводилась), налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты плательщиком налога в бюджетную систему. При этом налоговый орган осуществляет пересчет начисленных пеней за период со дня фактической уплаты до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа. О принятом решении об уточнении платежа налоговый орган уведомляет налогоплательщика в течение 5 дней после принятия данного решения.

2. С момента отражения на лицевом счете организации (которой открыт лицевой счет) операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ.

3. Со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ.

4. Со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога.

5. Со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога не признается исполненной в случае:

1) отзыва плательщиком или возврата банком неисполненного поручения на перечисление налога;

2) отзыва плательщиком-организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства неисполненного поручения на перечисление налога;

3) возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи плательщику – физическому лицу наличных денежных средств;

4) неправильного указания плательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального Казначейства и наименования банка получателя, повлекшего не перечисление этой суммы в бюджетную систему;

5) если на день предъявления плательщиком поручения он имеет иные неисполненные требования, которые в соответствии с Гражданским кодексом РФ исполняются в первоочередном порядке, если на этом счете нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Указанные правила применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов, страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Налоговое обязательство прекращается:

- 1) с уплатой налога или сбора;
- 2) со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества;
- 3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой;
- 4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога или сбора.

Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма. Физические лица имеют право на исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов в безналичной форме и внесением наличных денежных средств.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном Н РФ. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

Если уплата производится через банки, то банки обязаны исполнять поручение на перечисление налога в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. Поручение плательщика или налогового органа исполняется банком в течение 1 операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается. При предъявлении физическим лицом поручения на перечисление налога в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), срок продлевается на время доставки такого поручения организацией федеральной почтовой связи в обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет), но не более чем на 5 операционных дней.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика банки не вправе задерживать исполнение поручения налогоплательщика и поручения налогового органа. При невозможности исполнения поручения в срок в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) в налоговый

орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа – в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленных подразделений). За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей банки несут ответственность. Неоднократное нарушение обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в ЦБ РФ с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

При отсутствии банка плательщики (агенты) – физические лица могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи, которые обязаны: принимать денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно перечислять их в бюджетную систему (плата за прием денежных средств не взимается); вести учет по каждому плательщику (агенту); выдавать квитанции; представлять в налоговые органы по их запросам документы, подтверждающие прием от плательщиков (агентов) денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисление в бюджетную систему РФ. Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика (налогового агента) в наличной форме, в течение 5 дней подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему РФ.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу.

Сроки уплаты федеральных налогов установлены НК РФ, региональных и местных налогов – соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей. В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени. Нарушение порядка исчисления и или уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности (штрафы).

Взыскание налога в судебном порядке производится:

- 1) с организации, которой открыт лицевой счет;
- 2) в целях взыскания недоимки, числящейся более 3 месяцев за зависимыми (дочерними) предприятиями, с основных (преобладающих, участвующих) предприятий в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка зависимых предприятий, а также за основными (преобладающими, участвующими) предприятиями, с зависимых (дочерних) предприятий, когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных обществ;
- 3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;

4) в случае пропуска налоговым органом срока принятия решения о взыскании за счет денежных средств на счетах плательщика (не позднее 2 месяцев после истечения срока исполнения требования). Исковое заявление может быть подано в суд в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

5) при взыскании налога, сбора, пени и штрафов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (ст. 48 НК).

Заявление о взыскании подается налоговым органом (таможенным органом) в суд общей юрисдикции в течение 6 месяцев:

а) со дня истечения срока исполнения требования об уплате – если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3 000 р.;

б) со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 р. – если в течение 3 лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы, подлежащей взысканию, такая сумма превысила 3 000 р.;

в) со дня истечения трехлетнего срока – если в течение 3 лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования, учитываемого налоговым органом (таможенным органом), сумма не превысила 3 000 р.

Копия заявления о взыскании не позднее дня его подачи в суд направляется налоговым органом (таможенным органом) физическому лицу, с которого взыскиваются налоги, сборы, пени, штрафы.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом. Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

Требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица может быть предъявлено налоговым органом (таможенным органом) в порядке искового производства не позднее 6 месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

К заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.

Взыскание на основании вступившего в законную силу судебного акта производится в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Взыскание производится в следующей очередности:

- денежные средства на счетах в банке;
- наличные денежные средства;

– имущество, переданное по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности, если такие договоры будут расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

– другое имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Обязанность по уплате налога, сбора, пени, штрафов считается исполненной с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Со дня наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему РФ пени не начисляются. Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать такое имущество.

Недоимка, задолженность по пеням и штрафам признаются безнадежными к взысканию в случаях:

1) ликвидации организации в соответствии с законодательством РФ – в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, которые установлены законодательством РФ;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» – в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;

3) смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ, – по всем налогам и сборам, а в части имущественных налогов – в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, в том числе в случае перехода наследства в собственность РФ;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

5) в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах.

В НК РФ установлены способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов.

### **2.3. Способы обеспечения исполнения налогового обязательства**

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

- 1) залог;
- 2) поручительство;
- 3) банковская гарантия;
- 4) пеня;

- 5) приостановление операций по счетам;
- 6) арест имущества.

Залог имущества применяется при изменении срока уплаты налогов, сборов и страховых взносов в виде отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита.

**Залог имущества** оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть сам налогоплательщик или плательщик сбора, плательщик страховых взносов, так и третье лицо. При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству. Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

В силу **поручительства** поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

По исполнению поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей. Поручительство также применяется при изменении срока уплаты налогов, сборов и страховых взносов в виде отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов, при возмещении налога на добавленную стоимость

в заявительном порядке по ст. 176.1 НК РФ, уплате акциза при экспорте обязанность может быть обеспечена банковской гарантией.

В силу банковской гарантии банк (гарант) обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога, и соответствующих пеней в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом в письменной форме или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи требованию об уплате этой суммы.

Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения (далее в настоящей статье – перечень). Перечень ведется Министерством финансов Российской Федерации на основании сведений, полученных от Центрального банка Российской Федерации, и подлежит размещению на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Банковская гарантия должна отвечать следующим требованиям:

1) банковская гарантия должна быть безотзывной и непередаваемой;

2) банковская гарантия не может содержать указание на представление налоговым органом гаранту документов, которые не предусмотрены настоящей статьей;

3) срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через десять месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной банковской гарантией, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом;

4) сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение гарантом в полном объеме обязанности налогоплательщика по уплате налога и уплате соответствующих пеней, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом;

5) банковская гарантия должна предусматривать применение налоговым органом мер по взысканию с гаранта сумм, обязанность по уплате которых обеспечена банковской гарантией, в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46 и 47 налогового кодекса, в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, направленного до окончания срока действия банковской гарантии.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налогоплательщиком, исполнение обязанности которого по уплате налога обеспечено банковской гарантией, налоговый орган в течение пяти дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога направляет гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

За нарушение срока уплаты налога, сбора, страхового взноса ст. 75 НК РФ установлен порядок начисления и взимания пеней. Пеней признается денежная сумма, которую плательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи

с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пени уплачиваются помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога или сбора за каждый день просрочки в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пеней принимается равной одной трехсотой действующей в это время ключевой ставки ЦБ РФ в отношении физических лиц. Для юридических лиц процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ключевой ставки ЦБ РФ в первые 30 календарных дней, начиная с 31 календарного дня процентная ставка пени принимается равной одной сто пятидесятой действующей в это время ключевой ставки ЦБ РФ.

Не начисляется пеня на сумму недоимки:

1) которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате;

2) которая образовалась в результате выполнения плательщиком письменных разъяснений, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа).

Приостановление операций по счетам в банке применяется в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей (налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов), нотариусов, адвокатов:

Приостановление операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней и штрафов.

Приостановление операций по счету не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Приостановление переводов электронных денежных средств означает прекращение банком всех операций, влекущих уменьшение остатка электронных де-

нежных средств. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией этого требования.

При этом решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств может также приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в следующих случаях:

1) в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации – в течение трех лет со дня истечения срока, установленного настоящим подпунктом;

2) в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией установленной п. 5.1 ст. 23 налогового кодекса обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган – в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи налогоплательщиком-организацией квитанции о приеме документов, направленных налоговым органом.

Решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств направляется в банк в электронной форме не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

Копия решения о приостановлении операций или решения об отмене приостановления передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения копии решения.

Если общая сумма денежных средств организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены, превышает указанную в решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога. Налоговый орган обязан в 2-дневный срок со дня заявления принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам. Если к заявлению налогоплательщиком не приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах. После получения от банка

информации налоговый орган обязан в течение 2 дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. При наличии решения о приостановлении операций банк не вправе открывать этой организации новые счета.

**Арестом имущества** признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности организации (налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора) в отношении его имущества. Арест производится в случае неуплаты в установленные сроки налога, пеней и штрафов и при наличии достаточных оснований полагать, что лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Применяется только для обеспечения взыскания налога, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика-организации по ст. 47 НК.

Арест имущества может быть:

- 1) полным – при котором плательщик не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа;
- 2) частичным – при котором владение, пользование и распоряжение имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации, но только которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Решение о наложении ареста принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме постановления.

Перед арестом имущества производящие его должностные лица обязаны предъявить плательщику (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия. Арест производится с участием понятых. Налогоплательщику-организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) не вправе отказать присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику-организации (его представителю) разъясняются их права и обязанности. Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается подлежащее аресту имущество с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности – их стоимости. Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест,

не допускаются. Это является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности (по ст. 125 НК).

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до его отмены. Решение отменяется уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом. Налоговый (таможенный) орган уведомляет плательщика об отмене решения об аресте в течение 5 дней после принятия данного решения.

Налогоплательщики, плательщики сборов и страховых взносов, во избежание применения принудительных способов взыскания налоговых платежей, имеют право обратиться в налоговый орган по вопросу изменения срока уплаты. Изменением срока признается перенос установленного срока уплаты налога и (или) сбора на более поздний срок.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей суммы налога либо ее части.

Заинтересованное лицо вправе одновременно с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки подать заявление о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Изменение сроков не распространяется на налоговых агентов.

Обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога:

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах;

3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

4) в течение 3 лет, предшествующих дню подачи заявления об изменении срока уплаты, уполномоченным органом было вынесено решение о прекращении действия ранее предоставленной отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий соответствующего изменения.

При наличии таких обстоятельств вынесенное решение подлежит отмене. Об этом в 3-дневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица.

Органы, уполномоченные принимать решения об изменении срока уплаты:

1) по федеральным налогам и сборам – Федеральная налоговая служба России;

2) по региональным и местным налогам – налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;

3) по налогам в связи с перемещением товаров через таможенную границу

Таможенного союза, – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы;

4) по государственной пошлине – органы, уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 НК совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина;

5) по НДФЛ, подлежащему уплате физ. лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в части доходов, при получении которых налог не удерживается налоговыми агентами, – налоговые органы по месту жительства этих лиц по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ и муниципальных образований;

6) по налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления в бюджеты субъектов РФ, и региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в форме инвестиционного налогового кредита – органы, уполномоченные на это законодательством субъектов РФ.

Если федеральные налоги зачисляются в различные бюджеты, то сроки уплаты изменяются по решению Федеральной налоговой службы по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований, в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты.

Если региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов и (или) местные бюджеты, сроки уплаты изменяются на основании решений налоговых органов по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц в части сумм, подлежащих зачислению в:

– бюджеты субъектов РФ, – по согласованию с финансовыми органами субъектов РФ;

– местные бюджеты, – по согласованию с финансовыми органами муниципальных образований.

Установлены формы изменения сроков уплаты налогов, страховых взносов:

Отсрочка, рассрочка с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности

Изменение на срок, не превышающий 1 года.

По уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, может быть предоставлена по решению Правительства РФ на срок более 1 года, но не превышающий 3 года.

Основания для предоставления:

1) ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;

3) угрозы возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога, утверждения

арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

4) имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) сезонный характер работ (перечень отраслей и видов деятельности утвержден постановлением Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382);

б) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле (причинение ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы; задержка финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа; товары, перемещаемые через таможенную границу, являются товарами, подвергающимися быстрой порче; осуществление лицом поставок по межправительственным соглашениям).

Законами субъектов РФ и муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов.

При изменении срока начисляются проценты – по 1/2 ключевой ставки Центрального банка РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К нему прилагаются документы, подтверждающие наличие оснований. Копия заявления направляется заинтересованным лицом в 5-дневный срок в налоговый орган по месту его учета.

По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение 30 дней со дня получения заявления заинтересованного лица.

Решение о предоставлении вступает в действие со дня, установленного в этом решении. Решение должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным. Решение об отказе может быть обжаловано заинтересованным лицом.

Копия решения о предоставлении или об отказе направляется уполномоченным органом в 3-дневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в 5-дневный срок со дня принятия решения.

Действие отсрочки, рассрочки прекращается

1) по истечении срока действия соответствующего решения

2) может быть прекращено до истечения срока (досрочно) в следующих случаях:

а) в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока;

б) по решению уполномоченного органа при нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки.

При досрочном прекращении плательщик должен в течение 1 месяца после получения решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

Решение о досрочном прекращении может быть обжаловано плательщиком в суд.

**Инвестиционный налоговый кредит** предоставляется по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам.

Это такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах (до 50 %) уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Срок от 1 года до 5 лет.

Основания (должны иметь документальное подтверждение):

1) проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами – сумма кредита составляет 100 % стоимости приобретенного оборудования для указанных целей;

2) осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов – сумма кредита по соглашению с уполномоченным органом;

3) выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению – сумма кредита по соглашению с уполномоченным органом;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа – сумма

кредита по соглашению с уполномоченным органом.

5) осуществление этой организацией инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности, в том числе многоквартирных домов, и (или) относящихся к возобновляемым источникам энергии, и (или) относящихся к объектам по производству тепловой энергии, электрической энергии, имеющим коэффициент полезного действия более чем 57 %, и (или) иных объектов, технологий, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации – сумма кредита составляет 100 % стоимости приобретенного оборудования для указанных целей.

Законом субъекта РФ и органов местного самоуправления по региональным и местным налогам могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита.

Взимаются проценты – от  $\frac{1}{2}$  до  $\frac{3}{4}$  ключевой ставки ЦБ РФ.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

В каждом отчетном периоде суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50 % размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 % размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога, то разница переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Действие инвестиционного налогового кредита прекращается

1) по истечении срока действия договора;  
2) может быть прекращено до истечения срока (досрочно) в следующих случаях:

а) в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока;

б) по соглашению сторон или по решению суда.

Если организация, получившая кредит, нарушает свои обязательства, то не позднее 3 месяцев со дня расторжения договора, она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ключевой ставки ЦБ РФ.

### ***Контрольные вопросы***

1. Обязанность по уплате налога организации может исполнить физическое лицо.

2. Обязанность по уплате страховых взносов организацией подлежит исполнению в наличной или безналичной формах.

3. В течение какого времени налоговый орган может направить требование на уплату недоимки налогоплательщику?

4. Может налоговый орган принять решение о принудительном взыскании недоимки по налогу за счет денежных средств, если требование не направлялось?

5. Можно ли взыскать недоимку с физического лица – не предпринимателя в бесспорном порядке?

6. Порядок начисления пеней организациям.

7. Ставка для начисления пеней на недоимку физических лиц.

8. В каких случаях может применяться арест имущества налогоплательщика?

9. При изменении срока уплаты налогов взимается плата.

10. По каким налогам можно получить инвестиционный налоговый кредит?

### **3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА**

#### **3.1. Виды и формы налогового контроля**

Налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК.

Задачи налогового контроля:

- 1) профилактика налоговых правонарушений;
- 2) выявление фактов несоблюдения налогового законодательства;
- 3) привлечение к ответственности недобросовестных налогоплательщиков.

Налоговый контроль базируется на ряде принципов, которые можно разделить на базовые, характерные для налогообложения в целом и специфические.

К базовым принципам относятся:

1) принцип всеобщности – ни одна организация или физическое лицо не могут быть освобождены налоговыми органами от проведения в отношении них налоговых проверок. Так, например, камеральным налоговым проверкам подвергаются все без исключения налогоплательщики, которые стоят на учете;

2) принцип единства – предполагает то, что на всей территории Российской Федерации осуществляется единообразный налоговый контроль, включающий: единство форм, методов и порядка проведения налоговых проверок;

3) принцип гласности – означает открытую для всех организаций и физических лиц деятельность налоговых органов, возможность получения информации, в частности размещение отчетов о деятельности налоговых органов на интернет-сайте налоговой службы; официальное опубликование сведений о действующих на территории России налогах и сборах (ст. 16 НК РФ), обязанность налоговых органов по информированию налогоплательщиков по вопросам, связанным с налогообложением (ст. 32 НК РФ);

4) принцип объективности и достоверности – предусматривает использованием достоверной информации и снижение субъективности при принятии решений налоговым инспектором.

Специфическими принципами являются следующие:

1) эффективности налогового контроля – достижение максимальных результатов при наименьших затратах (трудовых, финансовых);

2) принцип непрерывности – потребности государства в финансовых средствах постоянно растут, поэтому механизм контроля сбора налоговых платежей должен работать бесперебойно, иначе налоговые источники доходов бюджета иссякнут, и государство будет вынуждено искать неналоговые поступления, что приведет внешнему и внутреннему долгу;

3) принцип регламентированности – означает четкое следование нормативным указаниям, правомочность, что достигается установлением пределов полномочий налоговых органов.

Далее проанализируем функции налогового контроля, которые представлены на рисунке 3.1.



Рис. 3.1. Функции налогового контроля

Фискальная функция является основной и предусматривает пополнение бюджета.

Превентивная функция направлена на предотвращение уклонения от уплаты налогов.

Регулирующая функция призвана обеспечить содействие экономической активности плательщиков налогов и сборов.

Оперативно-защитная функция – направлена на защиту интересов государства в части формирования доходов бюджета посредством применения законодательных административных мер.

В качестве дополнительной функции выделена санирующая, которая направлена на вытеснение с рынка экономических субъектов, не способных нести свои фискальные обязанности.

Исследуя налоговый контроль, следует рассмотреть его виды. В связи с тем, что в НК РФ не закреплено толкование видов налогового контроля, их классификация в научной литературе весьма разнообразна. Проведем ее систематизацию, отразив на рисунке 3, и охарактеризовав некоторые виды налогового контроля.

В зависимости от степени охвата предметов контроля различают:

– сплошной налоговый контроль – это проверка всех имеющихся документов, которые связаны с исчислением и уплатой налогов и сборов, а также исполнением иных обязанностей, которые предусмотрены налоговым законодательством;

– выборочный налоговый контроль – подразумевает проверку только части специально отобранных документов.

В зависимости от предмета проверки выделяются следующие виды:

– формальный контроль предусматривает внешний осмотр документов, а также проверку наличия всех необходимых реквизитов;

– арифметический контроль – предполагает проверку правильности подсчета итоговых сумм в документе, например, налогооблагаемой прибыли, суммы налога, суммы вычетов по НДС;

– нормативный контроль – подразумевает проверку содержания документа на предмет соответствия его действующим нормативным актам, правилам.



Рис. 3.2. Виды налогового контроля

В зависимости от источников информации:

- документальный налоговый контроль основывается на изучении данных о проверяемом объекте, которые содержатся в учетных документах;
- при фактическом налоговом контроле используются источники информации и доказательства, такие как показания свидетелей, результаты обследования, заключения экспертов и т.п.

Отметим, что документальный и фактический налоговый контроль тесно связаны между собой.

По времени проведения налоговый контроль в теории налогового права дифференцируется на:

- предварительный;
- текущий;
- последующий.

Предварительный налоговый контроль, который проводится до совершения какой-либо деятельности, влекущей возникновение налоговых обязательств. Задачей предварительного контроля является предотвращение возможных нарушений налогового законодательства.

Текущий налоговый контроль осуществляется в процессе производства какой-либо финансово-экономической деятельности. В ходе указанного вида контроля выясняется вопрос, является ли та или иная операция законной. Текущий контроль направлен на пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах.

Последующий налоговый контроль осуществляется после завершения налогового (отчетного) периода либо иного срока, отведенного для исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. В рамках последующего контроля проверяются уже совершенные хозяйственные операции. В ходе него выясняется вопрос о том, была ли налоговая обязанность исполнена или же имело ли место нарушение законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- 1) налоговых проверок;
- 2) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- 3) проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции». Выездной проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения с учетом положений ст. 87 НК начиная с года вступления соглашения в силу. Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения. Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более 6 месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на 1 месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

Налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

В развитых странах политика государства в сфере налогового контроля ис-

ходит из того, что проверка соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства должна служить двум целям: гарантировать должное функционирование системы самостоятельного определения налогоплательщиками своих налоговых обязательств, а также выявлять и расследовать любые случаи налоговых злоупотреблений. Иначе говоря, налоговые органы при исполнении своих обязанностей в сфере налогового контроля должны помогать и оказывать информационное и иное содействие добросовестным налогоплательщикам, но для тех, кто склонен к налоговым правонарушениям, налоговые проверки должны действовать как инструмент принуждения и наказания.

Главной задачей налоговых проверок является профилактика правонарушений. Помимо профилактической роли налоговые проверки могут играть и репрессивную роль. Тщательные проверки налоговых деклараций могут предотвратить повторение одних и тех же ошибок со стороны налогоплательщика.

Ошибки или нарушения, которые выявляются в ходе налоговых проверок, можно подразделить на:

- 1) ошибки, допущенные по небрежности или из-за недостатка внимания;
- 2) нарушения, допущенные от неправильного или неполного понимания закона;
- 3) злоупотребление легальными льготами или недоработками в законодательстве;
- 4) намеренно допущенные ошибки или искажения в отчетности (включая применение методов укрытия их от налоговой проверки).

Система налогового контроля включает в себя методы предварительного наблюдения (учет и регистрация налогоплательщиков и объектов налогообложения), текущего контроля (общий надзор за соблюдением налоговой дисциплины в стране) и последующего контроля (проверки и ревизии отчетности налогоплательщиков и своевременности внесения ими налоговых платежей), налоговый мониторинг.

Основные задачи налоговых органов – обеспечение высокой собираемости налогов и поддержание налоговой дисциплины. При осуществлении этих задач налоговые органы должны стремиться к тому, чтобы налогоплательщики знали и соблюдали законодательство.

Первой целью всякой налоговой проверки является сверка полученных налоговых деклараций с данными, имеющимися в распоряжении налоговых органов. Например, инспектор, следящий за соблюдением законности, старается определить, насколько имеющиеся сведения соответствуют той картине, которую стремится изобразить предприниматель.

Вплоть до начала 1990-х гг. задачи инспектора по соблюдению законности в большинстве стран ограничивались проверкой деклараций на основании годовой отчетности и бухгалтерских документов. Документы бухгалтерской отчетности были отправной точкой и исходным пунктом любой налоговой проверки.

Начисление и сбор налогов основаны на налоговых декларациях, которые налогоплательщики представляют в налоговые органы. В дополнение к информации, которую налогоплательщик представляет в своей налоговой декларации, налоговые органы собирают информацию по тем налогоплательщикам, которые

требуют особого внимания.

Учитывая огромное количество налоговых деклараций, которые должны обрабатываться ежегодно, и ограниченность кадровых ресурсов, налоговые органы должны рационально распределять свои усилия между всеми группами налогоплательщиков.

В расчет прежде всего берется оценка рисков правонарушений среди тех или иных категорий налогоплательщиков. По закону налоговым органам отводится ограниченный (обычно трехлетний) срок для опротестования налоговой отчетности и деклараций налогоплательщиков. В целом вся эта работа включает в себя проведение следующих процедур:

- 1) обработка налоговых деклараций на компьютере;
- 2) проверка налоговых деклараций, которая имеет две формы – выборочная (когда налоговый инспектор проверяет некоторые разделы декларации по заранее определенным критериям) и сплошная проверка (когда налоговый инспектор не только проверяет все разделы декларации, но и производит их сверку);
- 3) выездные проверки;
- 4) другие процедуры (например, уголовное расследование).

Целью любой системы отбора объектов для проверки является уменьшение необходимости проверки огромного количества «нормальных» налоговых деклараций и высвобождение ресурсов для исследования дел ограниченного числа сомнительных налогоплательщиков. Поэтому система отбора должна быть более точной, так как налоговый инспектор знакомится с налоговыми декларациями только тогда, когда они отобраны. Система отбора должна обеспечивать равные условия всем налогоплательщикам.

### **3.2. Налоговые проверки и налоговый мониторинг**

В процессе проведения налоговых проверок, как правило, выделяют следующие пять этапов:

- подготовку и планирование;
- выполнение проверки;
- подготовку отчета о проверке и предложений о реализации ее результатов;
- реализацию результатов проверки;
- архивирование материалов проверки и отражение ее результатов в личном деле (досье) налогоплательщика.

На первом этапе выбирается объект проверки, готовится ее план (программа) и направляется соответствующее извещение налогоплательщику. Если до начала проверки принимается решение об изменении круга проверки и ее целей (назначения), то налогоплательщик должен быть дополнительно уведомлен об этих изменениях.

На первом этапе определяются следующие вопросы:

- какие объекты подлежат проверке (для выработки мнения об объекте проверки в целом);
- охват и глубина проверки разных объектов;
- оптимальное сочетание процедур проверки с точки зрения обеспечения максимальной эффективности сбора информации для выработки мнения;

– окончательное содержание задания на проверку, а также планирование собственных затрат времени.

На втором этапе выполняется план проверки, включая как действия по проверке налогоплательщика, так и все сопутствующие ей мероприятия – консультации с коллегами, изучение досье и т.д. При этом полученная во время проведения проверки информация может сделать необходимым внесение соответствующих корректировок в план проверки. На основании этой новой информации налоговый инспектор может, например, прийти к выводу о том, что один или более элементов плана проверки были определены неправильно или вообще не учтены.

На третьем этапе составляется отчет о проверке и формулируются предварительные предложения об использовании ее результатов. Как правило, рассматриваются две возможности: нет необходимости предпринимать какие-либо действия или результаты проверки требуют принятия соответствующих мер (исправления учета, корректировки отчетности, наложения штрафа, применения других санкций и т.д.).

В некоторых случаях этого недостаточно, поэтому выносится решение о продолжении расследования на предмет привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности.

Выводы по результатам проверки представляются тому физическому или юридическому лицу, в отношении которых она проводилась. В ходе проверки налоговый инспектор обсуждает с налогоплательщиком вопросы его налоговой отчетности и предполагаемое заключение по результатам ее проверки. Если налогоплательщик не согласен с этим заключением, инспектор выслушивает его соображения и доводы и принимает решение о том, достаточно ли они убедительны, чтобы внести изменения в проект его заключения. Если доводы налогоплательщика его не убеждают, то до вынесения окончательного решения он может провести дополнительные консультации с коллегами и особенно с работником, осуществлявшим начисление налога.

После заключительной дискуссии с налогоплательщиком и консультации с сотрудником, осуществляющим начисление налога, определяется окончательная позиция налогового органа в отношении отчетности налогоплательщика.

Заявление налогоплательщика о согласии (частичном согласии) с позицией налогового органа включается в досье проверки и в отчет о ее результатах. В особых случаях налоговый инспектор может потребовать от налогоплательщика подтвердить такое согласие собственноручным заявлением. При достижении компромиссных соглашений они заносятся в досье и в отчет. И налоговый инспектор, и налогоплательщик должны подписывать такое компромиссное соглашение. Налоговый консультант также может подписать компромиссное соглашение в качестве представителя налогоплательщика.

На четвертом этапе после окончательного обсуждения и выработки позиции инспектор обновляет и закрывает досье проверки. В это досье вносятся все записи и замечания, и оно должно давать полное представление о подготовке, проведении и результатах проверки.

Наконец, задача пятого этапа состоит в том, чтобы дать информацию, которая может представлять интерес для начисления и (или) сбора налогов сейчас или в будущем. С учетом этой цели налоговый инспектор завершает составление окончательного отчета, в котором он подробно и полно описывает задание проверки и ее выводы.

Камеральные налоговые проверки проводятся налоговыми органами на основании представленной бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщиков налогов.

Проводится камеральная проверка:

1) по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности плательщика, имеющихся у налогового органа;

2) уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями

3) без какого-либо специального решения руководителя налогового органа

4) срок проведения – в течение 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствия сведениям, имеющимся у налогового органа, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Проверяющий обязан рассмотреть представленные пояснения и документы.

Если после их рассмотрения либо при отсутствии пояснений налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать документы:

1) у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы – документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы;

2) при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога (вправе истребовать документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 правомерность применения налоговых вычетов);

3) по налогам, связанным с использованием природных ресурсов – документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогопла-

тельщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет), камеральная проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Предмет выездной налоговой проверки – правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Проводится такая проверка на территории (в помещении) налогоплательщика; если у плательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Решение выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, по крупнейшим налогоплательщикам – налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Возможность проведения повторной проверки:

- 1) вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- 2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления плательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. При этом проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация;
- 3) в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика.

Если при повторной выездной проверке выявлены правонарушения, которые не были выявлены при первоначальной проверке, к плательщику не применяются налоговые санкции (исключение: если невыявление факта правонарушения при первоначальной проверке явилось результатом сговора между плательщиком и должностным лицом налогового органа).

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных проверок в течение календарного года (исключение: в случае принятия решения руководителем ФНС о необходимости проведения выездной налоговой проверки плательщика).

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. У него могут быть истребованы необходимые для проверки документы посредством вручения требования о представлении документов. Требование о представлении документов может быть передано лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

Документы представляются в виде заверенных печатью и подписью руководителя организации (заместителя руководителя, уполномоченного лица) копий. Документы представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. При невозможности предоставления в течение дня, следующего за днем получения требования, необходимо письменно уведомить проверяющих с указанием причин и сроков, в течение которых могут быть представлены документы. В течение 2 дней со дня получения уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить сроки или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более 2 месяцев. Указанный срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев. Основания и порядок продления срока устанавливаются ФНС. Срок проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

При этом проверка может быть приостановлена на срок не более 6 месяцев в совокупности для:

1) истребования документов (информации) о плательщике или налоговом агенте или информации о конкретных сделках у контрагентов или иных располагающих документами лиц (направляется письменное поручение об истребовании в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы после получения в течение 5 дней налоговый орган направляет этому лицу требование о представлении документов лицо исполняет требование в течение 5 дней со дня получения)

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ (срок может быть увеличен на 3 месяца);

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

При необходимости в ходе проверки может проводиться:

- 1) инвентаризация имущества;
- 2) осмотр территорий, помещений налогоплательщика, документов и предметов – производится в присутствии понятых, в необходимых случаях производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов, составляется протокол;
- 3) выемка документов и предметов – производится на основании мотивированного постановления в присутствии понятых; предлагается добровольная выдача, в случае отказа производится принудительно; составляется протокол; если есть основания полагать, что документы могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, инспектор вправе изъять подлинники, с которых изготавливаются копии, заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются одновременно с изъятием документов или в течение 5 дней после изъятия;
- 4) привлекаться свидетели – может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, за исключением адвокатов, аудиторов и лиц, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.
- 5) экспертиза – если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле; осуществляется на договорной основе. Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц.
- 6) привлечение переводчика – не заинтересованное в исходе дела лицо, привлекаемое на договорной основе;
- 7) привлечение понятых – вызываются в количестве не менее 2 человек любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

В последний день проверки проверяющий обязан составить справку о предмете и сроках проведения проверки и вручить ее плательщику или его представителю. В течение 2 месяцев со дня составления справки должен быть составлен акт налоговой проверки. Акт подписывается лицами, проводившими проверку, и проверяемым (его представителем) и вручается последнему в течение 5 дней с даты этого акта под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения. К акту прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

В случае уклонения проверяемого от получения акта, этот факт отражается в нем, и акт направляется по почте заказным письмом и считается полученным

на 6 день. В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверяемый в течение 15 дней со дня получения акта вправе представить в налоговый орган письменные возражения, приложив подтверждающие обоснованность своих возражений документы (их заверенные копии).

В рамках выездной проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. Может проводиться самостоятельная выездная налоговая проверка филиалов и представительств по региональным и (или) местным налогам сроком не более 1 месяца.

По результатам камеральной проверки в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки, по результатам выездной налоговой проверки в течение 2 месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

Акт подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки. В акте указываются:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения, проверяющих по устранению выявленных

нарушений и ссылки на статьи налогового кодекса, в случае если настоящим Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Форма и требования к составлению акта устанавливаются ФНС.

Акт налоговой проверки в течение 5 дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). В случае, если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Согласно абз. 1 п. 1 ст. 105.17 НК РФ проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (далее в настоящей главе – проверка) проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения.

Объектом проверки являются контролируемые сделки. Согласно абз. 2 п. 1 ст. 105.17 НК РФ проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со ст. 105.16 НК РФ, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Методы проведения проверки рассмотрены абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ указывает, что при проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные ст. ст. 95–97 НК РФ, однако контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Порядок назначения проверки и ограничения при ее проведении следующие.

Проверка проводится на основании решения руководителя ФНС России о ее проведении, которое может быть вынесено не позднее двух лет с даты получения уведомления о контролируемых сделках от налогоплательщика или извещения от налогового органа о выявлении контролируемой сделки в рамках камеральной или выездной налоговой проверки, а также при ее выявлении в ходе проведения повторной налоговой проверки в порядке контроля за деятельности налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Установлено ограничение на количество проводимых проверок: федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе проводить две и более проверки в отношении одной контролируемой сделки (группы однородных сделок) за один и тот же календарный год, за исключением случаев предоставления уточненной налоговой декларации, в которой сумма отражена в меньшем объеме. При этом проведение проверки не препятствует проведению камеральной и выездной налоговых проверок за этот период.

Общий срок проверки – 6 месяцев, но он может быть продлен до 12 месяцев, исчисляется с даты вынесения решения о проведении проверки и до дня составления справки о ее проведении. О принятии указанного решения федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, уведомляет налогоплательщика в течение трех дней со дня его принятия. Основания и порядок продления срока проведения проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и (или) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке, срок проведения проверки может быть продлен дополнительно на срок, не превышающий шести месяцев, а в случае, если проверка была продлена для получения информации от иностранных государственных органов и в течение шести месяцев федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не смог получить запрашиваемую информацию, срок продления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

Копия решения о продлении срока проведения проверки направляется налогоплательщику в течение трех дней со дня его принятия.

В рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок иные методы, не предусмотренные настоящим разделом.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по кон-

тролю и надзору в области налогов и сборов, вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном пп. 1, 2 и 5 ст. 93 Налогового кодекса, требование о представлении документации, предусмотренной ст. 105.15 налогового кодекса, в отношении проверяемой сделки (группы однородных сделок).

Истребуемая в соответствии с настоящим пунктом документация представляется налогоплательщиком в течение 30 дней со дня получения соответствующего требования.

Должностное лицо федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, проводящее проверку, вправе истребовать документы (информацию) у участников проверяемых сделок, располагающих документами (информацией), касающимися (касающейся) этих сделок. Истребование документов, в соответствии с настоящим пунктом, производится в порядке, аналогичном порядку истребования документов, установленному ст. 93.1 Налогового кодекса.

По окончании проверки составляется справка о проведенной проверке, в которой указываются предмет проверки и сроки ее проведения. Справка вручается лицу в последний день проверки.

Если по результатам проверки были выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога (завышению суммы убытка), в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке уполномоченные должностные лица, проводившие проверку, должны составить в установленной форме акт проверки. Акт проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих вправе в течение 20 дней со дня получения акта представить в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом указанное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений.

Рассмотрение акта, других материалов проверки и письменных возражений по акту, которые представлены налогоплательщиком, а также принятие решения по результатам проверки осуществляются в порядке, аналогичном порядку рассмотрения материалов налоговой проверки, предусмотренному ст. 101 Налогового кодекса.

Таким образом, ст. 105.17 НК РФ содержит достаточно строгий и конкретный порядок проведения проверок по сделкам между взаимозависимыми лицами. Вместе с тем возникают вопросы, связанные с возможностью осуществле-

ния контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами при проведении камеральных и выездных проверок территориальными налоговыми органами.

По сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (ст. 40 Налогового кодекса), положения разд. V.1 Налогового кодекса сузили круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, на соответствие цен рыночным ценам, предоставив такие полномочия исключительно ФНС России. Кроме того, установив специальные процедуры проведения данного вида контроля (сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку), Налоговый кодекс исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разд. V.1 указанного Кодекса, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также сделки, по которым объем доходов не превышает установленные ст. 105.14 Кодекса суммовые критерии.

В силу прямого запрета, установленного в абз. 3 п. 1 ст. 105.17 Налогового кодекса, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

В последнее время предпринимаются попытки по улучшению, развитию и систематизации российского налогового права. Одна из новелл – в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) введена новая форма осуществления налогового контроля – налоговый мониторинг.

Прежде всего вспомним понятие налогового контроля. Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, предусмотренном НК РФ. Он может осуществляться должностными лицами в таких формах, как налоговая проверка, получение объяснения налогоплательщика, налогового агента и плательщика сбора, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, которые используются для извлечения дохода (прибыли). Стоит отметить, что в НК РФ могут быть предусмотрены и иные формы налогового контроля. Таким образом, данный перечень является открытым, т.е. законодатель оставил себе возможность со временем добавить новые формы осуществления налогового контроля. Одной из них и стал налоговый мониторинг.

С 1 января 2015 г. в НК РФ появился новый раздел, который называется «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Стоит подробнее остановиться на его содержании.

Предметом налогового мониторинга согласно п. 1 ст. 105.26 НК РФ являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых, в соответствии с НК, возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – организацию. Исходя из этого можно заключить, что субъектами налогового мониторинга является, с одной стороны, налоговый орган (уполномоченный на осуществление данного рода деятельности), а с другой стороны –

организация. Таким образом, физические лица как налогоплательщики не могут быть задействованы в проведении данной формы налогового контроля.

Стоит отметить, что организация сама имеет право обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга. В п. 3 ст. 105.26 НК РФ содержатся критерии, которым должен соответствовать такой налогоплательщик:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 млн р.;

- суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд р.;

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд р.

Теперь непосредственно о сроках налогового мониторинга. Его проведение начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и заканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг. НК РФ закрепляет, что таким периодом является календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга. Например, налогоплательщик в 2016 г. изъявляет желание в предусмотренной законодательством форме осуществить налоговый мониторинг. В этом случае его проведение начнется с 1 января 2017 г. и закончится 1 октября 2018 г. Период, за который мониторинг будет проводиться, – 2017 г.

Организация-налогоплательщик, соответствующая критериям, перечисленным в п. 3 ст. 105.26 НК РФ, направляет в налоговый орган по месту своего нахождения (организация – крупнейший налогоплательщик – в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) заявление о проведении налогового мониторинга. Причем это нужно сделать не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг. Форма данного заявления утверждается Приказом ФНС России «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним». Вместе с заявлением в налоговый орган представляется следующий перечень документов: регламент информационного взаимодействия по установленной форме; информация об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 процентов; учетная политика для целей налогообложения

организации, действующая в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

Организация-налогоплательщик, представившая заявление о проведении налогового мониторинга, до принятия налоговым органом решения о проведении налогового мониторинга или решения об отказе в проведении налогового мониторинга может отозвать его на основании письменного заявления. При этом в случае отзыва заявления о проведении налогового мониторинга оно не будет считаться поданным.

По результатам рассмотрения заявления о проведении налогового мониторинга и соответствующих документов (информации), представленных организацией, руководитель либо заместитель руководителя налогового органа до 1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга, принимает одно из двух вариантов решений: решение о проведении налогового мониторинга или решение об отказе в проведении налогового мониторинга.

В НК РФ предусмотрен срок направления организации решения о проведении налогового мониторинга (решения об отказе в проведении налогового мониторинга) – пять дней со дня его принятия. Причем решение об отказе в проведении налогового мониторинга должно быть мотивированным. Основания для принятия решения о таком отказе предусмотрены п. 5 ст. 105.27 НК РФ.

Форма решения о проведении налогового мониторинга (решения об отказе в проведении налогового мониторинга) устанавливается Приказом ФНС России «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним».

После принятия налоговым органом решения о проведении налогового мониторинга с 1 января года, следующего за тем, в котором было принято такое решение, начинается непосредственно само проведение налогового мониторинга. Он осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа по месту нахождения такого органа. Стоит отметить, что при проведении налогового мониторинга налоговый орган уполномочен истребовать у организации необходимые документы (информацию), пояснения, связанные с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов. Такие данные могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом, переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или переданы в порядке, предусмотренном регламентом информационного взаимодействия.

Регламент информационного взаимодействия отражает порядок представления налоговому органу документов (информации), служащих основаниями для исчисления (удержания), уплаты (перечисления) налогов и сборов в электронной форме, и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (информация), по выбору организации.

Кроме этого, в регламенте информационного взаимодействия указывается порядок ознакомления налогового органа с подлинниками таких документов в

случае необходимости. Также в документе указываются порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов объектов налогообложения, сведения об аналитических регистрах налогового учета, а также информация о системе внутреннего контроля данной организации за правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов (при наличии такой системы внутреннего контроля). Именно на основе положений этого регламента налоговый орган будет осуществлять налоговый мониторинг.

Форма составления и Требования к регламенту информационного взаимодействия утверждаются соответствующим Приказом ФНС России «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним». Регламент должен состоять из титульного листа, трех глав, а также может содержать приложения. Он подписывается руководителем организации или ее представителем.

Приказ ФНС России от 7 мая 2015 г. № ММВ-7-15/184@ «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» (вместе с Требованиями к регламенту информационного взаимодействия, Требованиями к составлению мотивированного мнения налогового органа) (зарегистрировано в Минюсте России 21 мая 2015 г. № 37353). Суть налогового мониторинга заключается в том, что «такая инновационная форма контроля предусматривает возможность проверять правильность исчисления налогов on-line как путем запроса документов (информации, пояснений), так и за счет изучения внутренних систем учета налогоплательщиков, ведь к ним у налоговиков появится доступ».

Налоговый мониторинг выгоден организациям-налогоплательщикам, поскольку освобождение от налоговых проверок в период его проведения даст возможность сэкономить существенные средства, затрачиваемые на юристов и адвокатов. В крупных организациях такие затраты составляют десятки и сотни миллионов рублей.

Еще одним преимуществом является электронный обмен информацией, ведь в процессе осуществления налоговой проверки у налогоплательщиков уходит много времени и усилий на обслуживание процесса налоговой проверки, предоставление проверяющему налоговому органу запрашиваемой информации, отчетностей, документов. Такая оперативность обмена данными и экономия время особенно выгодна крупнейшим налогоплательщикам.

Налоговый орган в любой момент с помощью электронного доступа может проверить организацию-налогоплательщика по исчислению и (или) уплате того или иного налога. При этом налогоплательщик не знает, в какой конкретно момент времени осуществляется такая проверка. Это, как полагает законодатель, должно повысить его ответственность при проведении налоговой политики.

Если в процессе проведения налогового мониторинга выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации), либо выявлены несоответствия сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа,

налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или в 10-дневный срок внести соответствующие исправления.

В случае если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов и сборов, налоговый орган обязан составить мотивированное мнение. Порядок его составления предусмотрен ст. 105.30 НК РФ.

Мотивированное мнение отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов. Инициатором составления такого документа может быть, как организация-налогоплательщик, так и сам налоговый орган. Мотивированное мнение подписывает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, и оно направляется организации. Форма и Требования к такому документу устанавливаются на основании приказа ФНС.

Организация может быть согласна или не согласна с содержанием мотивированного мнения налогового органа. Если организация соглашается с содержанием мотивированного мнения налогового органа, то она выполняет его путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете, налоговой декларации (расчете), путем подачи уточненной налоговой декларации (расчета) или иным способом. Если не согласна – представляет разногласия в налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение, в течение одного месяца со дня его получения. В свою очередь налоговый орган, получивший указанные разногласия, обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в ФНС России. Порядок проведения такой процедуры предусмотрен ст. 105.31 НК РФ.

Взаимосогласительная процедура проводится руководителем (заместителем руководителя) ФНС в течение одного месяца со дня получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом, с участием налогового органа, которым составлено мотивированное мнение, и организации (ее представителя), которая представила разногласия. По результатам процедуры ФНС уведомляет организацию об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения. Такое уведомление подписывается руководителем (заместителем руководителя) ФНС.

Организация после получения уведомления об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение, о согласии (несогласии) с мотивированным мнением с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии). Интересно заметить, что даже в случае несогласия организации с мотивированным мнением она должна выполнить его, при возможности удостоверив это необходимыми документами. Как видим, возникает некое противоречие.

### 3.3. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Налоговое правонарушение – это виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

Физическое лицо может быть привлечено к ответственности с 16 лет.

Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Привлечение организации к ответственности не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности. Привлечение лица к ответственности не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию виновности лежит на налоговых органах. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Виновным признается лицо, совершившее противоправное деяние:

1) умышленно – лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия);

2) по неосторожности – лицо не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Обстоятельства, исключаящие привлечение к ответственности:

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения:

а) совершение деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

б) совершение деяния налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

в) выполнение письменных разъяснений, данных лицу либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа). Положение не приме-

няется в случае, если письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);

г) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

3) совершение деяния лицом до 16 лет;

4) истечение сроков давности.

Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение правонарушения:

1) вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом могут быть признаны смягчающими ответственность.

При наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства штраф подлежит уменьшению не меньше, чем в 2 раза.

Обстоятельство, отягчающее ответственность – совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа. При наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100 %.

Лицо не может быть привлечено к ответственности:

1. За грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120) и неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (ст. 122) – если со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности, истекли три года.

2. Во всех остальных случаях – если со дня совершения нарушения и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года.

Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, который составляется при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территории или в помещения (за исключением жилых помещений). Акт составляется руководителем проверяющей группы (бригады), подписывается им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган

по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 46, 47, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ.

Исковое заявление о взыскании штрафа может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом. В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Виды налоговых правонарушений:

- 1) нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- 2) нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;
- 3) непредставление налоговой декларации;
- 4) грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
- 5) неуплата или неполная уплата сумм налога;
- 6) невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;
- 7) несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест;
- 8) непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- 9) ответственность свидетеля;
- 10) отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода;
- 11) отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода;
- 12) неправомерное несообщение сведений налоговому органу;
- 13) нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику;
- 14) нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;

15) неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

16) неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени;

17) непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков – клиентов банка.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов). При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа за нарушение, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Если внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговый орган обращается с иском в суд. До обращения в суд налоговый орган обязан предложить лицу, привлекаемому к ответственности, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

Если указанное лицо отказалось добровольно уплатить санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с иском взыскания с данного лица налоговой санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В необходимых случаях одновременно с подачей заявления налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

Ответственность за налоговые правонарушения, предусмотренная Налоговым кодексом Российской Федерации приведена в приложении 2.

### **3.4. Контроль за исчислением НДС на основе информационных технологий**

Для успешной работы по администрированию налогов, обеспечению поступлений в бюджет и проведению результативных проверок ФНС России проводится обработка огромных массивов информации. Выполнение постоянно увеличивающегося объема информации возможно с использованием новейшего программного обеспечения АИС Налог-3, внедряемого в рамках модернизации Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов.

ФНС России в 2011 г. поставила перед собой задачу создания новой автоматизированной системы, в которой все данные налогового администрирования хранятся и обрабатываются в единой централизованной базе данных – федеральном хранилище.

Преимущества новой системы заключаются, во-первых, в исключении дублирования, а значит, и противоречивости данных; во-вторых, вести всю работу с актуальной целостной информацией; в-третьих, исключение передачи сведений между уровнями (местным, региональным, федеральным) и межинспекционный обмен данными; в-четвертых, любые изменения в данных доступны всем налоговым органам незамедлительно и в-пятых использование централизованной нормативно-справочной информации.

Систему нового поколения «АИС «Налог-3» среди налоговиков прозвали «налоговый автомат». Предполагается, что большинство процессов будут автоматизированы. Основными элементами АИС «Налог-3» являются транзакционный и аналитический сегменты:

Опытная эксплуатация транзакционных подсистем условно была разделена на 3 очереди. Каждая очередь представляет собой набор функций налогового администрирования, которые подлежат проверке. По мере опытной эксплуатации этот набор постепенно расширяется каждая следующая очередь включает в себя предыдущую. При этом по окончании 3-й очереди говорить о 100 %-ном охвате «АИС Налог-3» функций налогового администрирования преждевременно. Работы по описанию и реализации бизнес-процессов налогового администрирования не завершены, поэтому не исключена возможность появления новых очередей тестирования.

В аналитическом сегменте поступающая в хранилище информация включает в себя данные об учете, сведения о расчетах с бюджетом, об исполнении обязанностей, об урегулировании задолженности и процедурах банкротства. Еще одним источником в данных служат федеральные ресурсы ЕГРЮЛ и ЕГРИП.

Будучи информационной системой нового поколения, «АИС Налог-3» рассматривает создание Единого программного продукта на базе аналитического сегмента, который должен объединить и вобрать в себя все имеющиеся информационные ресурсы не только Контрольного управления – ВПП-отбор, Предпроверочный анализ, Досье рисков, задача Риски и др., но и ИР Аналитического управления – Анализ СОИ (Налоговый мониторинг на основе среднеотраслевых индикаторов), Управления камерального контроля – АСК НДС (Автоматизированная система контроля за возмещением НДС), Управления трансфертного ценообразования – Трансфертное ценообразование (сведения о контролируемых сделках).

Целями создания информационно-аналитической подсистемы в аналитическом сегменте АИС «Налог-3» являются:

- обеспечение единых подходов к аналитической работе на всех уровнях ФНС России – федеральном, региональном и местном;
- обеспечение единых подходов к аналитической работе на всех уровнях ФНС России – федеральном, региональном и местном;
- развитие применяемых эффективных аналитических инструментов и создание новых инструментов в целях поддержки принятия решений специалистами налоговых органов при исполнении должностных обязанностей;
- реализация «каскадного» подхода при решении аналитических задач

(исследование показателей от макроуровня до конкретного налогоплательщика);  
– организация хранения и предоставления пользователям необходимой для принятия решений информации.

Все задачи информационно-аналитической подсистемы «АИС Налог-3» представлены в следующих разделах: Управленческая деятельность, Анализ состояния налоговой системы, Контрольная и надзорная деятельность. Оказание государственных услуг и осуществление государственных функций, не предполагающих проведение контрольных мероприятий. Урегулирование задолженности и обеспечение процедур банкротства. Государственная регистрация и учет налогоплательщиков.

В разделе управленческая деятельность разработаны задачи курируемые аналитическим управлением, связанные с работой АСК НДС-2 и АСК НДС-3. К ним относятся: Система управления рисками (на базе анализа структуры и динамики «налогового разрыва»), Расчет величины «налогового разрыва», анализ его структуры и динамики. Анализ эффективности мероприятий по сокращению налогового разрыва.

Рассмотрим автоматизированную систему контроля НДС (АСК НДС-2) – программное обеспечение которой, разработанное и используемое Федеральной налоговой службой (ФНС) России, для приема, учета и обработки данных налоговых деклараций по НДС от налогоплательщиков.

В последние годы налоговые органы все шире в контрольной работе используют автоматизированный риск-ориентированный подход, в том числе при контроле за вычетами и возмещениями НДС. Рост поступлений по НДС объясняется значительным улучшением контроля за налогом, а именно внедрением налоговой службой системы «АСК НДС-2».

Эта автоматизированная система контроля за НДС является уже второй версией и действует с 2015 г. первую внедрили в 2013 г.

Как отметил руководитель ФНС М. Мишустин на заседании коллегии ФНС по итогам 2016 г., «применение «АСК НДС-2» позволило почти в восемь раз снизить количество заявлений на возмещение НДС высокорисковыми организациями. Вместе с тем в 2,5 раза (с 1,8 млн в 2011 г. до 700 тыс. в 2016 г.) сократилось количество фирм-однодневок, которые используются для уклонения от уплаты НДС.

Для обработки представленных в электронном виде деклараций по НДС (предмет проверки), книг покупок и книг продаж, журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур налоговые органы используют технологическую базу системы Big Data «АСК НДС-2», аналогов которой в мире не существует.

Налоговая история плательщика в данной системе хранится в течение 5 лет, а счета-фактуры – вечно.

Формы (форматы) деклараций счетов-фактур часто изменяются. Так, с июля 2016 г. в декларациях применяются новые коды видов операций. Нужно иметь в виду, что с 1 июля 2017 г. форма счета-фактуры дополнена строкой 8 «Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения)», а корректировочный счет-фактура – строкой 5 с таким же названием (Постановление

Правительства РФ от 25.05.2017 г. № 625). В этих строках указывается идентификатор государственного контракта на поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), договора (соглашения) о предоставлении из федерального бюджета юридическому лицу субсидий, бюджетных инвестиций, взносов в уставный капитал.

Новый формат счета-фактуры стал и форматом универсального передаточного документа (УПД) и может включать не один файл, как прежде, а два, которые при этом имеют разнонаправленное движение: от продавца к покупателю и от покупателя к продавцу

.Суть «АСК НДС-2» в том, что в ней реализован автоматический расчет контрольных соотношений показателей деклараций по НДС, которая выявляет расхождения, так называемые «разрывы», когда покупатель заявил вычет, а поставщик не начислил налог. В системе «АСК НДС-2» используются 84 критерия риска, в том числе такие, как налоговая нагрузка, рентабельность, уплата налогов плательщиком за три года, задолженность, сведения об учредителях, директоре. Система распределяет всех плательщиков НДС по трем группам налогового риска: высокий, средний, низкий, которые соответственно отражаются цветами: красный, желтый и зеленый. В группы низкого риска (зеленый цвет) вошли устойчивые плательщики, которые давно ведут свою деятельность, платят НДС, у них есть активы, персонал. Их подвергают упрощенному контролю.

Усиленному налоговому контролю подлежат плательщики, входящие в высокую зону риска (красный цвет). Обычно это плательщики, которые платят налоги в минимальном размере (менее 1 % от выручки по банку), не обладают достаточными ресурсами для ведения деятельности, «однодневки». К ним применяется максимальный комплекс мероприятий налогового контроля, за время использования АСК «НДС-1» количество таких плательщиков значительно сократилось.

Остальные плательщики подлежат обычному контролю – составляют среднюю группу риска (желтый цвет). Обычно это декларации организаций, у которых бывают ошибки в реквизитах счетов-фактур, в кодах. Такие плательщики могут заявить вычет по контрагенту, который не показал реализацию. Чтобы покупатель мог получить вычет по НДС, необходимо, чтобы имела место реальная сделка, в рамках которой покупатель перечислил продавцу сумму НДС, а продавец ее уплатил в бюджет. В случае с «однодневками» сделка обычно фиктивная, налог в бюджет не поступает, но несмотря на это плательщик предъявляет НДС к вычету.

Программа сопоставляет НДС, начисленный продавцом (по книге продаж), и НДС, принятый к вычету покупателем (по книге покупок), то есть проводятся «перекрестные» проверки в отношении счетов-фактур, отраженных в разделе 8 декларации у покупателя и в разделе 9 – у продавца. Если эти данные не совпадают, программа выясняет, отразил ли реализацию продавец и насколько правомерно покупатель заявил вычеты по налогу. Расхождения бывают двух видов.

Первый вид называется «НДС» и означает, что оба контрагента показали сделки в декларациях, но у них не сошлись суммы налога. Здесь плательщик обязан представить пояснения.

Второй вид – «Разрыв». Он означает, что контрагент не представил декларацию, или сдал декларацию с нулевыми показателями, или операция отсутствует, или сильно искажены данные. В этом случае нужно представить уточненную декларацию.

Часто «разрыв» возникает, когда стороны отражают сделку в разных кварталах: покупатель отражает вычеты позже, чем продавец реализацию. Если «АСК НДС-2» обнаруживает нестыковки, то формируется требование пояснений с таблицей «Справочно: код возможной ошибки». Расшифровка кодов:

1 – плательщик отразил счет-фактуру в декларации, а у контрагента отсутствует запись по этому счету-фактуре;

2 – в декларации плательщика расходятся данные книги покупок и книги продаж;

3 – в декларации посредника расходятся данные журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур;

4 – допущена ошибка в конкретной графе книги покупок или книги продаж.

Все происходит без участия сотрудников инспекции: в адрес покупателя и продавца автоматически отправляются требования о представлении пояснений или внесении исправления путем представления уточненной декларации и доплаты НДС (п. 3 ст. 88 Кодекса).

С 2017 г. действует положение о том, что плательщики должны не только декларации по НДС, но и пояснения по ним отправлять в инспекцию в электронном виде, в том числе: об ошибках, которые обнаружила «АСК НДС-2», о других расхождениях и противоречиях в отчетности, об уменьшении налога в уточненной декларации. На ответ предоставляется 5 дней. За непредставление пояснений, опоздания со сроками, неподачу уточненной декларации по НДС плательщик привлекается к штрафу в размере 5 000 р. За повторное непредставление пояснений в течение календарного года штраф уже 20 000 р. (пп. 1, 2 ст. 129.1 НК). За нарушения срока может также блокироваться банковский счет плательщику.

Таким образом, внедрение «АСК НДС-2» позволяет автоматически сопоставлять сведения о покупках и продажах плательщиков и тем самым выявлять и пресекать уклонение от уплаты НДС и попытки мошеннического возмещения налога и уменьшения сумм вычетов. Покупки и продажи плательщика «зеркально» отражаются у его поставщиков и покупателей. И если где-то есть «разрыв», система моментально об этом сигнализирует. По снижению количества заявлений на возмещение НДС, снижению сумм заявленных вычетов судят об эффективности работы системы «АСК НДС-2». Система существенно повысила объемы поступлений НДС в условиях падения объемов производства.

Федеральная налоговая служба в 2017 г. запустила в тестовом режиме новый комплекс «слежения за бизнесом» – программу АСК НДС-3.

АСК НДС-3 позволяет налоговикам полностью автоматизировать процесс контроля за движением средств между счетами юридических и физических лиц и повысить его продуктивность с 10 до 100 %.

Вся налоговая информация хранится и обрабатывается в едином федеральном хранилище, в системе центров обработки данных

Алгоритм интеллектуального поиска дает возможность автоматически выстраивать цепочки движения денег между юридическими и физическими лицами и видеть, в числе прочего, уплачен ли НДС в этих цепочках.

На практике это означает, что находить взаимозависимые компании и связанные с ними физические лица станет гораздо проще. Уловив разрыв в цепочке, программа подает сигнал, который должны уже дополнительно проверить сотрудники налоговой службы. Уже сейчас в штате у налоговиков появилось новое подразделение, насчитывающее порядка 6 тыс. аналитиков.

Все покупки и продажи должны зеркально отобразиться у поставщика и у потребителя и, если кто-то их не отразил – это разрыв. Все поставщики, которые не уплатили НДС, там видны. В итоге ФНС уже пристально проверяет не всех подряд, а усиливает контроль на местах разрывов в цепочке.

Используя программный комплекс АСК НДС-3 имеется возможность автоматически формирует отчет, который с ноября 2017 г. является достаточным основанием для возбуждения уголовного дела в случае, если сумма нарушений превышает установленный законом размер. То есть если раньше для возбуждения уголовного дела Следственный комитет России должен был провести до следственную проверку, запросить встречные документы у контрагента, сверить данные и сделать выводы, то сейчас этого делать не требуется, инспектору ИФНС достаточно нажать одну кнопку.

Если программно-аналитический комплекс решит, что компания уклонилась от уплаты налогов, используя любую схему (будь то дробление фирмы, создание фирм – однодневок или цепочки посредников), то распечатка в руках инспектора сегодня уже является достаточным основанием для возбуждения уголовного дела.

### ***Контрольные вопросы***

1. Формы и методы налогового контроля.
2. Виды налоговых проверок.
3. Оформление результатов налоговых проверок.
4. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.
5. Налоговые санкции и порядок их применения.
6. Административная ответственность за налоговые правонарушения.
7. Уголовная ответственность за налоговые преступления.
8. Взаимодействие налоговых органов с другими контролирующими органами.
9. Права налогоплательщиков на обжалование актов налоговых органов, на действия и бездействия должностных лиц налоговых органов.
10. Обжалование актов налоговых органов, действий и бездействий должностных лиц налоговых органов.
11. Права налогоплательщиков на судебное разрешение налоговых споров.

## РАЗДЕЛ II. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ

### 1. КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ

#### 1.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость был введен в России с 1 января 1992 года и в настоящее время регламентируется 21 главой НК РФ, в соответствии с которой и рассмотрим элементы данного налога.

Плательщиками НДС являются:

1. Организации и индивидуальные предприниматели.
2. Лица, признаваемые налогоплательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.
3. Налоговые агенты – организации и индивидуальные предприниматели:
  - приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ,
  - арендующие, покупающие (получающие) федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации и (или) муниципальное имущество у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления;
  - реализующие конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, ценностей, перешедших государству по праву наследования;
  - реализующие товары (работы, услуги, имущественные права) иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ в качестве посредника с участием в расчетах;
  - являющиеся собственником судна на 46-й календарный день после перехода к ним права собственности (как к заказчику строительства судна), если до этой даты они не зарегистрировали судно в Российском международном реестре судов;
  - приобретающие (получающие) сырые шкуры животных, а также лом и отходы черных и цветных металлов, алюминия вторичного и его сплавов (за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями).

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации. Безвозмездная передача также признается реализацией;
- 2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ хозяйственным способом непосредственно налогоплательщиками для собственного потребления (кроме предпринимателей для личного потребления);

4) ввоз товаров на территорию РФ.

Для расчета суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет целесообразно воспользоваться следующей формулой:

$$\text{НДС}_{\text{вбюджет}} = \text{НДС}_{\text{нач}} - \text{НДС}_{\text{нв}} + \text{НДС}_{\text{вос.}},$$

где  $\text{НДС}_{\text{вбюджет}}$  – это сумма НДС, подлежащая уплате/возмещению из бюджета;

$\text{НДС}_{\text{нач}}$  – это сумма НДС, начисленного в бюджет, которая рассчитывается как:

$$\text{НДС}_{\text{нач}} = \text{НБ} * \text{НДС}_{\text{ст}} (\%),$$

где НБ – это налоговая база по операциям, облагаемым НДС;

$\text{НДС}_{\text{ст}} (\%)$  – это налоговая ставка, выраженная в процентах;

$\text{НДС}_{\text{нв}}$  – это сумма НДС, подлежащая налоговому вычету;

$\text{НДС}_{\text{вос}}$  – это сумма НДС, подлежащая восстановлению

Рассмотрим последовательно все составляющие формулы, прежде всего начнем с налоговой базы.

Налоговая база при реализации товаров, в том числе по бартерным операциям, на безвозмездной основе, при оплате труда в натуральной форме определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы). При реализации товаров в многооборотной таре, которая подлежит возврату продавцу, залоговые цены тары не включаются в налоговую базу.

При определении налоговой базы учитываются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг);
- суммы за реализованные товары, полученные в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов;
- средства в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного, исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ;
- страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя – кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения. Существуют отдельный порядок исчисления налоговой базы в определенных случаях, представленных в таблице 6.

Однако далеко не все операции по реализации товаров, выполнению работ и оказанию услуг следует включать в налоговую базу, существует достаточно много освобождений от уплаты налога на добавленную стоимость.

## Особенности определения налоговой базы по НДС

Статья НК РФ	Операция	Налоговая база (НБ)
п. 3 ст. 154	Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС, (например приобретаемое за счет средств целевого бюджетного финансирования, безвозмездно полученное, используемое при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению по ст. 149 НК РФ и др.)	НБ = Цена реализуемого имущества с учетом акциза (А) и НДС – Остаточная стоимость с учетом переоценки
п. 4 ст. 154	Реализация с/х продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц	НБ = Цена реализации с НДС – Цена приобретения
п. 5 ст. 154	Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья	НБ = Стоимость их обработки, переработки с А (для подакцизных товаров) и без НДС
п. 5.1 ст. 154	Перепродажа автомобилей, приобретенных у физических лиц	НБ = разница между рыночной ценой и стоимостью приобретения
п. 6 ст. 154	При реализации Финансовых инструментов срочных сделок (ФИСС), не обращающихся на организованном рынке, а также базисного актива финансовых инструментов (отдельно – для базисного актива опционных договоров (контрактов)), обращающихся на организованном рынке и предполагающих поставку базисного актива	НБ = Стоимость этих товаров (работ, услуг), стоимость базисного актива (для ФИСС, не обращающихся на организованном рынке), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 105.3 НКРФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, с А (для подакцизных товаров) и без НДС
ст. 155	При передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места	НБ = Стоимость, по которой передаются имущественные права, с учетом налога – расходы на приобретение указанных прав
ст. 155	По договорам цессии – переуступка требования	НБ = Доход, полученный новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства – Сумма расходов на приобретение указанного требования
ст. 156	При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии, либо агентских договоров	НБ = Сумма дохода, полученная ими в виде вознаграждений

Статья НК РФ	Операция	Налоговая база (НБ)
п. 1–4 ст. 157	Осуществление перевозок транспортом. По воздушным перевозкам пределы РФ определяются по начальному и конечному пунктам авиарейса	НБ = Стоимость перевозки без НДС только в пределах территории Российской Федерации
п. 1 ст. 159	Передача товаров для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету по налогу на прибыль	НБ = Стоимость этих товаров исходя из цен реализации идентичных (однородных) товаров, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен с А без НДС
п. 2 ст. 159	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	НБ = Стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.
п. 2 ст. 161	Реализация товаров на территории РФ иностранными лицами, не состоящими на учете (плательщики – налоговые агенты)	НБ = Сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с НДС
п. 3 ст. 161	Услуги по предоставлению органами власти в аренду госимущества	НБ = Сумма арендной платы с НДС
ст. 158	Реализация предприятия в целом как имущественного комплекса	НБ определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия, с учетом коэффициентов, которые применяются в случае, если цена, по которой предприятие продано: – ниже балансовой стоимости реализованного имущества – $K_1$ $K_1 = \frac{\text{цена реализации предприятия}}{\text{балансовая стоимость}}$ – выше балансовой стоимости реализованного имущества – $K_2$ $K_2 = \frac{\text{балансовая стоимость}}{\text{цена реализации предприятия}}$
п. 8 ст. 161	Реализация лома, отходов черных и цветных металлов, сырых шкур животных, вторичного алюминия и его сплавов (уплачивают налоговые агенты)	НБ = стоимость товаров с учетом налога

Освобождения от уплаты НДС можно разделить на 6 групп:

1 группа – не признаются налогоплательщиками FIFA, ее дочерние организации, конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиа информации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, являющиеся иностранными организациями, в части осуществления ими операций, связанных с осуществлением мероприятий, определенных указанным Федеральным законом.

2 группа – не уплачивают НДС лица, применяющие специальные режимы налогообложения в рамках деятельности переведенной на данные режимы (см. гл. 26.1 НК РФ – ЕСХН – Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); гл. 26.2 НК РФ

Упрощенная система налогообложения – УСН; гл. 26.3 НК РФ Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности – ЕНВД; гл. 26.5 НК РФ Патентная система налогообложения), а также лица по деятельности, облагаемой налогом на игорный бизнес гл. 29 НК РФ.

3 группа – Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не превысила в совокупности 2 млн р.

Для получения освобождения представляется письменное уведомление и подтверждающие документы (выписки из бухгалтерского баланса для организаций, из книги продаж; из книги учета доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей, копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с УСН на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с ЕСХН, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕСХН) в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого используется право на освобождение.

От освобождения нельзя отказаться до истечения 12 последовательных календарных месяцев. По их истечении не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы подтверждающие документы и уведомление о продлении использования права или об отказе от его использования. Если в течение периода освобождения выручка без НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила два миллиона рублей либо если налогоплательщик реализовал подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором это имело место, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение, представляют в налоговые органы документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения выручка в совокупности не превышала два миллиона рублей. Если налогоплательщик не представил необходимые документы сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием санкций и пеней.

Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету до использования им права на освобождение, в том числе по основным средствам и нематериаль-

ным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения, принимаются к вычету.

Освобождения второй и третьей групп не распространяются на выполнение обязанностей налоговых агентов и не применяются при обложении НДС товаров, ввозимых в РФ.

4 группа – участники инновационного проекта «Сколково» освобождаются от уплаты НДС в течение 10 лет.

Право на освобождение от обязанности платить НДС у участника проекта «Сколково» возникает с 1-го числа месяца, следующего за месяцем получения соответствующего статуса.

Для применения льготы участник проекта должен направить в налоговый орган по месту своего учета письменное уведомление и документы, подтверждающие его статус, а также выписку из книги учета доходов и расходов. Эти документы представляются не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором участник проекта начал использовать право на освобождение.

Право на освобождение от уплаты НДС утрачивается, если совокупный размер прибыли превысит 300 000 000 р. с начала года, в котором размер выручки от реализации превысил 1 000 000 000 р. Налог за налоговый период, в котором утрачен статус участника проекта подлежит восстановлению в бюджет с уплатой соответствующих сумм пеней.

От предусмотренного ст. 145.1 НК РФ освобождения можно отказаться, но повторно оно не предоставляется. Если годовой объем выручки от реализации у участника превысит 1 000 000 000 р., он также подает расчет совокупного размера прибыли. Указанные документы и уведомление о продлении использования права на освобождение нужно будет представлять каждые 12 месяцев (п. 5 ст. 145.1 НК РФ).

Кроме того, в п. 8 ст. 145.1 НК РФ указано, что принятый к вычету НДС по товарам (работам, услугам, нематериальным активам), которые были приобретены участником проекта для налогооблагаемой деятельности, но не использовались в ней, следует восстановить путем уменьшения вычетов в последнем налоговом периоде перед направлением в инспекцию уведомления о применении льготы. Если в период применения права на освобождение участник проекта приобретает товары (работы, услуги), которые после утраты права на льготу использует в налогооблагаемых операциях, предъявленные суммы налога принимаются к вычету в общем порядке (ст. 171, 172 НК РФ).

Освобождение четвертой группы не применяются при обложении НДС товаров, ввозимых в РФ.

5 группа – освобождаются от налогообложения товары, работы и услуги, реализованные не на территории РФ:

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации если товар:

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

2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией;

Местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если:

1) работы (услуги) связаны с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ, например, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению;

2) работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории РФ;

3) услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или туризма и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

Это положение применяется при:

Передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

Оказании услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

Оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

Предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;

Сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

Оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг.

5) услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;

б) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ;

7) деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных подпунктами 1–6.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные подпунктами 1–5, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в РФ (если работы выполнены (услуги оказаны) оказаны через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория РФ,

если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (услуг).

6 группа – Освобождаются от налогообложения операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ, операции, не признаваемые объектом налогообложения, указанные в п. 2 ст. 146 НК РФ, операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), указанные в ст. 149 НК РФ.

Возвратившись к формуле, приведенной на странице 8 нашего учебника, рассмотрим следующий элемент налога НДСст (%) – налоговую ставку.

Ставки НДС делятся на 3 группы:

- 1) основные – 0, 10, 18 % (см. п. 1, 2, 3 ст. 164 НК РФ);
- 2) ставки, определяемые расчетным путем – 10/110 %, 18/118 % (см. п. 4 ст. 164 НК РФ);
- 3) расчетная ставка – 15,25 % (см. п. 4 ст. 158 НК РФ).

Основные ставки – 0, 10, 18 %:

Ставка 0 % применяется при реализации:

1) Товаров на экспорт, а также работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией этих товаров (сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке).

Право применения ставки 0 % подтверждается документами:

- контракт (копия) на поставку товара;
- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя на счет плательщика в российском банке. При совершении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций представляются в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), на территорию РФ и их оприходование;

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и пограничного таможенного органа.

- копии транспортных, товаросопроводительных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров.

Документы представляются в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами ГТД.

Кроме того, налоговые органы анализируют

- договор (копия) купли-продажи или мены товаров (выполнения работ, оказания услуг) между налогоплательщиком и организацией – поставщиком товаров, использованных при производстве и реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0 %;

- документы, подтверждающие фактическую оплату товаров (работ,

услуг), использованных при производстве и реализации облагаемы по 0% товаров (работ, услуг).

Налогоплательщики при желании могут отказаться от применения ставки 0 % при реализации товаров, вывезенных в процедуре экспорта, а также при выполнении в отношении таких товаров некоторых видов работ или услуг. К ним относятся в том числе:

- услуги по международной перевозке товаров;
- работы и услуги, выполняемые и оказываемые организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов по транспортировке, перевалке или перегрузке нефти и нефтепродуктов;
- услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа.

2) Работ (услуг), связанных с перевозкой через территорию РФ товаров, следующих транзитом.

3) Услуг по перевозке пассажиров и багажа, если пункт отправления или назначения расположены за пределами территории РФ.

4) Работ (услуг), выполняемых непосредственно в космическом пространстве, а также наземных подготовительных работ, связанных непосредственно с космическим пространством.

5) Драгоценных металлов Государственному и региональным фондам драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, банкам.

6) Товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

7) Припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенной процедуре перемещения припасов. Припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река – море) плавания.

Ставка 10 % применяется при реализации:

- продовольственных товаров;
- товаров для детей;
- периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением рекламного и эротического характера;
- лекарственных средств, изделий медицинского назначения отечественного и зарубежного производства
- услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа;

Во всех остальных случаях применяется ставка 18 %.

2) Ставки, определяемые расчетным путем – 10/110 %, 18/118 % применяются по:

- авансам;
- финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов;

- процентам (дисконту) по полученным в счет оплаты облигациям и векселям, проценту по товарному кредиту;
- страховым выплатам;
- при удержании налога налоговыми агентами;
- при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС;
- при реализации с/х продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц.

А также в других случаях, когда в соответствии с НК РФ применяется ставка к налоговой базе, рассчитанной с учетом включенной в налоговую базу суммой налога.

Расчетная ставка – 15,25 % применяется при реализации предприятия в целом, как имущественного комплекса (см. п. 4 ст. 158 НК РФ).

Далее в формуле (страница 8) следует налоговый вычет, который имеет право заявить налогоплательщик с суммы приобретенных им товаров, работ, услуг. Однако для предоставления вычета необходимо соблюдение определенных условий, которые будут нами рассмотрены далее. В целом же НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) учитывается 3 способами:

- 1) относится на расчеты с бюджетом (принимается к вычету);
- 2) относится на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль;

3) покрывается за счет соответствующих источников финансирования.

Вычету подлежит НДС:

а) По приобретенным товарам, работам, услугам на территории РФ для осуществления облагаемых НДС операций

б) При ввозе товаров, приобретаемых для производственной деятельности или перепродажи

в) Уплаченный покупателями – налоговыми агентами, если товары приобретены для выше указанных целей

г) По возвращенным покупателями товарам – после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата.

д) С сумм авансов после даты реализации товаров

е) Предъявленный подрядными организациями (заказчиками – застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств по мере постановки на учет объектов

ж) Исчисленный налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления

з) По расходам на командировки (на проезд и наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций

и) Вычетам у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Для осуществления вычета необходимо выполнение следующих условий:

1) Счет-фактура должна быть составлена с учетом предъявляемых требований и НДС должен быть выделен, либо при ввозе импортных товаров НДС должен быть указан в таможенной декларации.

2) Товары приняты на учет (оприходованы)

3) Вычеты у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав, подлежат суммы налога, предъявленные продавцом производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав, при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

НДС по приобретенным товарам относится на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в случае использования указанных товаров (работ, услуг) при:

1) производстве и (или) реализации освобожденных от НДС товаров (работ, услуг);

2) реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

В случае использования приобретенных товаров (работ, услуг) в производстве или реализации как облагаемых, так и освобожденных от НДС товаров (работ, услуг), суммы НДС подлежат налоговому вычету исходя из доли отгруженных товаров, облагаемых НДС, в общем объеме отгруженных товаров. Если в налоговом периоде доля совокупных расходов на производство освобожденных от НДС товаров (работ, услуг) не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство, к вычету принимается вся сумма НДС.

Банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, НДС, уплаченный поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма налога, полученная ими по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

НДС по приобретенным товарам учитываются в стоимости соответствующих товаров (работ, услуг), в случае:

1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися налогоплательщиками;

2) приобретения (ввоза) амортизируемого имущества для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

НДС восстановленный представляет собой суммы, ранее принятые к вычету, которые подлежат восстановлению в случаях:

1) Передачи имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов. Суммы налога, подлежащие восстановлению, подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

2) Дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для:

- освобожденных от налогообложения операций;
- операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- в случае получения освобождения от уплаты НДС по ст. 145;
- осуществления операций, которые не признаются реализацией (п II. раздела «льготы»).

Суммы налога, подлежащие восстановлению, учитываются в составе прочих расходов при расчете налога на прибыль.

По пункту 1) и 2) восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

3) При переходе налогоплательщика на УСН, ЕНВД и освобождение по ст. 145 (восстановление производится в налоговом периоде, предшествующем переходу на специальные режимы налогообложения).

Налоговый период. Срок предоставления декларации и уплаты налога, представлены в таблице 7.

Таблица 7

### Отчетность и порядок уплаты НДС

Плательщики	Налоговый период	Срок предоставления налоговой декларации	Срок уплаты налога
Налогоплательщики	Квартал	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	Равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом
Налоговые агенты			Одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам

## 1.2. Акцизы

Акцизы представляют собой индивидуальную надбавку к цене товара. Акцизами повсеместно облагаются:

- товары социально-опасные;
- товары высокорентабельные;
- товары не первой необходимости.

В Российской Федерации акцизы отнесены к категории федеральных налогов, поступления от которых распределяются между уровнями бюджетной системы. К подакцизным товарам в соответствии с главой 22 отнесены 17 групп товаров:

- спирт этиловый;
- спиртосодержащая продукция;
- алкогольная продукция;
- табачная продукция;
- автомобили легковые;
- мотоциклы свыше 150 л.с.;
- прямогонный бензин;
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей;
- средние дистилляты;
- бензол, параксилол, ортоксилол;
- авиационный керосин;
- природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации);
- электронные системы доставки никотина;
- жидкости для электронных систем доставки никотина;
- табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания.

Не рассматриваются как подакцизные товары следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные препараты для медицинского применения, сведения о которых содержатся в едином реестре зарегистрированных лекарственных средств Евразийского экономического союза, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам;
- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;
- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 процентов включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;
- подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной

документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

– виноматериалы, виноградное сусло, иное фруктовое сусло, пивное сусло.

К налогоплательщикам отнесены организации, индивидуальные предприниматели, также лица, признаваемые плательщиками акцизов в связи с импортом и экспортом товаров в случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению по правилам гл. 22 Налогового кодекса РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде ЕНВД, не освобождаются от уплаты акцизов.

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, не имеют права применять упрощенную систему налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, производящие подакцизные товары, не вправе перейти на уплату ЕСХН.

Объект обложения различается в зависимости от вида подакцизного товара. Имеются особенности

- по денатурированному этиловому спирту;
- прямогонному бензину;
- по авиационному бензину;
- по бензолу, параксилолу и ортоксилолу;
- по средним дистиллятам.

У других товаров объект возникает:

- при реализации подакцизных товаров;
- при передаче произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
  - при продаже конфискованных, бесхозных подакцизных товаров;
  - при передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, собственнику сырья, другим лицам, а также получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья;
  - при передаче произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
  - при передаче произведенных подакцизных товаров для собственных нужд;
  - при передаче подакцизных товаров в уставный капитал;
  - при передаче на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
  - при ввозе подакцизных товаров;
  - при передаче произведенного этилового или коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной, спиртосодержащей продукции в структуре организации. Например, произведенный этиловый спирт-сырец на произ-

водство ректифицированного этилового спирта на производство алкогольной продукции. В этом случае объект может возникнуть один раз при передаче этилового спирта при условии ведения раздельного учета.

Для целей налогообложения к производству приравниваются розлив алкогольной продукции и пива, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров в соответствии с требованиями, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала).

Законодательством предусмотрены операции, не подлежащие налогообложению при наличии раздельного учета:

- передача подакцизного товара одним структурным подразделением организации другому;
- передача конфискованных, бесхозных товаров на промышленную переработку под контролем налоговых или таможенных органов;
- реализация подакцизных товаров на экспорт с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
- по передаче в структуре одной организации произведенного налогоплательщиком этилового спирта для дальнейшего производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров:

Как объем товаров в натуральном выражении, если установлены твердые ставки. В данном случае налоговой базой может быть либо количество реализованных или переданных подакцизных товаров, либо объем полученного (оприходованного) подакцизного товара. Пример 523 р. за 1 литр 100 %-ного этилового спирта по алкогольной продукции свыше 9 %.

Налоговая база по алкогольной и спиртосодержащей продукции не должна быть меньше, чем отражено в ЕГАИС. Таким образом, налоговая база по таким товарам не уменьшается на объем указанной продукции, возвращенной покупателем.

Как объем товаров и как расчетная стоимость, если установлены комбинированные ставки. Количество отгруж.товара\*(объем реализованного товара в натуральном выражении. + %\*расчетную стоимость)

Под расчетной стоимостью понимается произведение максимальной розничной цены 1 пачки на количество пачек, реализованных в течение отчетного (налогового) периода.

Датой реализации является дата отгрузки (передачи). Датой отгрузки признается и день передачи товаров структурному подразделению организации, осуществляющей их розничную реализацию

По каждому виду подакцизных товаров установлена своя ставка. Ставки указаны в ст. 193 НК РФ. Если налогоплательщик при производстве подакцизных

товаров, облагаемых по различным ставкам, не ведет отдельного учета, то сумма акциза определяется исходя из максимальной ставки ко всей налоговой базе.

Исчисленная сумма акциза предъявляется покупателю. Сумма акциза в документах выделена должна быть отдельной строкой, за исключением реализации в розницу.

$$\text{Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет} = \text{Налоговая база} \times \text{Ставка} - \text{Налоговые вычеты.}$$

Производитель подакцизного товара сумму акциза, предъявленного покупателю, относит:

- 1) на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль;
- 2) за счет соответствующих источников (например, при безвозмездной передаче, при передаче подакцизных товаров для собственных нужд, при передаче в структуре организации подакцизных товаров для производства неподакцизных товаров).

Покупатель сумму акциза относит:

- 1) на стоимость приобретенных подакцизных товаров;
- 2) на налоговый вычет.

Налоговый вычет – это суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров.

По спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, используемому для производства виноматериалов, в дальнейшем используемых для производства алкогольной продукции вычеты производятся исходя из объемной доли спирта этилового, использованного для производства виноматериалов налогоплательщиком, производящим алкогольную продукцию при представлении в налоговые органы при наличии определенных документов.

Организации – производители алкогольной продукции, использующие спирт в качестве сырья, являются плательщиками авансового платежа. Авансовый платеж подлежит уплате в бюджет до закупки этилового спирта-сырца и (или) спирта коньячного, произведенных на территории Российской Федерации. Дата приобретения (закупки) этилового спирта определяется как дата его отгрузки поставщиком. Дата ввоза этилового спирта в Российскую Федерацию с территорий государств – членов Евразийского экономического союза определяется как дата оприходования этилового спирта покупателем – производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

$$\text{Размер авансового платежа акциза} = \text{Общий объем этилового спирта} \times \text{Ставку}$$

При этом размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период исходя из общего объема этилового спирта, закупаемого у каждого

продавца.

Авансовый платеж акциза уплачивается не позднее 15-го числа текущего налогового периода.

Сумма авансового платежа уплаченного и фактически использованного на производство будет подлежать вычету. Сумма авансового платежа по спирту, не использованному в налоговом периоде, будет подлежать вычету в последующих налоговых периодах.

Если закупка этилового или коньячного спирта осуществляется у нескольких производителей, упомянутые документы должны быть представлены в налоговый орган с каждым извещением об уплате авансового платежа акциза.

Если организация не заплатила авансовый платеж, то применяется ставка акциза на закупаемый спирт в размере, установленном налоговым законодательством. При этом покупатель права на вычет не получает и сумма акциза будет отнесена на стоимость приобретенного спирта.

Однако можно получить освобождение от уплаты авансового платежа акциза при условии представления банковской гарантии в налоговый орган по месту учета одновременно с извещением об освобождении от уплаты авансового платежа акциза. Банковская гарантия должна быть предоставлена банком, включенным в перечень банков Минфина России.

Вычетам подлежат суммы акциза уплаченные при приобретении этилового спирта-сырца, использованного для производства ректифицированного этилового спирта.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает.

В случае использования налогоплательщиком в налоговом периоде приобретенного подакцизного товара для производства одновременно подакцизных и неподакцизных товаров порядок определения суммы вычета, относящегося к подакцизному товару, использованному для производства подакцизных товаров, устанавливается принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения. Указанный порядок может быть изменен в случае изменения применяемой технологии производства либо с начала нового налогового периода, но не ранее чем по истечении 24 следующих подряд налоговых периодов

Исчисление акциза производителями сигарет, папирос, сигарилл, биди, кретека за период с 1 сентября по 31 декабря каждого года будет производиться с учетом коэффициента Т:

$$\text{если } V_{\text{нп}} > V_{\text{ср.}} \text{ то } T = 1 + 0,3 \times (V_{\text{нп}} - V_{\text{ср.}}) / V_{\text{нп}},$$

где  $V_{\text{нп}}$  – объем реализованных за месяц подакцизных товаров;

$V_{\text{ср}}$  – среднемесячный совокупный объем реализованных указанных подакцизных товаров в предыдущем календарном году;

в иных случаях коэффициент Т принимается равным 1.

Налоговый период – календарный месяц.

Уплата акциза и представление декларации производится не позднее 25-го

числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Особенности освобождения от налогообложения при экспорте-импорте товаров. Освобождение от налогообложения производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта или при ввозе подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии либо у организации совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДСПИ, уплаченная за три календарных года, составляет не менее 10 млрд р.

Для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в обязательном порядке представляются документы, подтверждающие экспорт.

Порядок расчета акциза при импортных операциях представлен в таблице 8.

Таблица 8

#### Порядок расчета акциза при импортных операциях

Виды таможенных процедур	Порядок налогообложения при ввозе
Выпуск для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, свободной таможенной зоны за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону	Акциз уплачивается в полном объеме
Реимпорт	Уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров
Транзит, таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, свободный склад, уничтожение, отказ в пользу государства, Свободная таможенная зона в портовой особой экономической зоне	Акциз не уплачивается
Переработка на таможенной территории	Акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок
Временный ввоз	Полное или частичное освобождение от уплаты акциза

Особенности исчисления и уплаты акциза в случае наличия свидетельства.

По определенным видам продукции, таким как денатурированный этиловый спирт, прямогонный бензин, бензол, параксилол или ортоксилол, средние дистилляты законодательство предусматривает получение свидетельства о регистрации при соответствии установленным законодательством условиям.

По денатурированному этиловому спирту только организациям выдаются свидетельства при наличии определенных условий. Свидетельства выдаются, если организация осуществляет производство или использует названную продукцию в качестве сырья для производства.

Виды свидетельств по денатурированному этиловому спирту:

- на производство денатурированного этилового спирта;
- на производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для которой используется денатурированный этиловый спирт;
- на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;
- на производство спиртосодержащей продукции парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, бензолом, параксилолом или ортоксилолом могут выдаваться как организациям, так и индивидуальным предпринимателям.

Виды свидетельств:

- на производство прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья;
- на переработку прямогонного бензина (на производство продукции нефтехимии);
- производство продукции нефтехимии (в том числе на основе договора об оказании указанным лицам услуг по производству продукции нефтехимии), при котором в качестве сырья используется бензол, параксилол или ортоксилол, принадлежащие указанным лицам на праве собственности.

Свидетельство о регистрации организации, совершающей операции со средними дистиллятами, выдается только российским организациям.

Рассмотрим особенности по каждому виду.

При наличии свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, в частности на производство неспиртосодержащей продукции объект налогообложения возникает при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта.

При наличии свидетельства на переработку прямогонного бензина объект обложения возникает:

- у организации при приобретении прямогонного бензина в собственность;
- у организаций и индивидуальных предпринимателей при оприходовании прямогонного бензина, произведенного в результате оказания ему услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;
- у организаций и индивидуальных предпринимателей при оприходовании в структуре указанного лица прямогонного бензина, произведенного в указанной структуре из сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности.

При наличии свидетельства на совершение операций с бензолом, параксилолом или ортоксилолом объект возникает:

- при приобретении в собственность бензола, параксилола или ортоксилола;
- при оприходовании бензола, параксилола или ортоксилола, произведенных в результате оказания указанному лицу услуг по переработке сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности;

– при оприходовании в структуре указанного лица бензола, параксилола или ортоксилола, произведенных в указанной структуре из сырья (материалов), принадлежащего указанному лицу на праве собственности.

В отношении средних дистиллятов объект налогообложения возникает:

– при получении средних дистиллятов российской организацией, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции со средними дистиллятами;

– при реализации российскими организациями, включенными в реестр поставщиков бункерного топлива, и (или) российскими организациями, имеющими лицензию на осуществление погрузочно-разгрузочной деятельности, и (или) российскими организациями, заключившими с организациями, включенными в реестр поставщиков бункерного топлива, договоры, на основании которых используются объекты, посредством которых осуществляется бункеровка (заправка) водных судов, иностранным организациям средних дистиллятов, принадлежащих указанным российским организациям на праве собственности и вывезенных за пределы территории Российской Федерации в качестве припасов на водных судах в соответствии с правом Евразийского экономического союза;

– при реализации российской организацией, включенной в реестр поставщиков бункерного топлива, средних дистиллятов, приобретенных в собственность и помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации иностранным организациям, выполняющим работы (оказывающим услуги), связанные с региональным геологическим изучением, геологическим изучением, разведкой и (или) добычей углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации, на основании договора с российской организацией, владеющей лицензией на пользование участком недр континентального шельфа Российской Федерации, и (или) с исполнителем, привлеченным пользователем недр в соответствии с законодательством Российской Федерации о континентальном шельфе Российской Федерации для создания, эксплуатации, использования установок, сооружений, указанных в подп. 2 п. 1 ст. 179.5 НК, искусственных островов на континентальном шельфе Российской Федерации, и (или) с оператором нового морского месторождения углеводородного сырья.

Объект налогообложения возникает и при получении авиационного керосина лицом, включенным в Реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта.

Датой возникновения налоговой обязанности при наличии свидетельства является дата оприходования, получения. Исключение составляют средние дистилляты при их реализации:

1) по договорам на основании которых используются объекты, посредством которых осуществляется бункеровка (заправка) водных судов, иностранным организациям. В этом случае налоговая обязанность возникает в последнее число месяца, в котором собран полный пакет документов;

2) за пределы территории Российской Федерации иностранным организациям, выполняющим работы (оказывающим услуги), связанные с региональным

геологическим изучением, геологическим изучением, разведкой и т.д. Датой возникновения обязанности будет являться дата отгрузки.

Налогоплательщик относит акциз:

– на стоимость денатурированного этилового спирта или прямогонного бензина, если не использует в качестве сырья для производства неспиртосодержащей продукции или для производства продукции нефтехимии;

– на налоговый вычет.

Наличие свидетельства дает возможность отнести на налоговый вычет сумму акциза. Организация, имеющая свидетельство, при реализации организации, имеющей свидетельство, сумму акциза начисляет, а затем относит на налоговый вычет. При этом необходимо учитывать, что право на налоговый вычет будет и в следующих случаях:

1. Если денатурированный этиловый спирт используются в качестве сырья для производства неспиртосодержащей продукции.

2. Если прямогонный бензин используются в качестве сырья для производства продукции нефтехимии.

3. Если прямогонный бензин передается на давальческой основе на переработку в продукцию нефтехимии, прямогонный бензин, бензол, параксилол, ортоксилол, то размер налогового вычета применяется с коэффициентом 1,7 или 1 в зависимости от операций.

4. Если оприходованные бензол, параксилол или ортоксилол, используются для производства продукции нефтехимии, то подлежат вычету суммы акциза с коэффициентом 3, 4. В иных случаях коэффициент принимается равным 1.

5. Если при получении авиационного керосина начисляется акциз, то при использовании полученного авиационного керосина самим налогоплательщиком и (или) лицом, с которым налогоплательщиком заключен договор на оказание услуг по заправке воздушных судов авиационным керосином, для заправки воздушных судов, эксплуатируемых налогоплательщиком, применяется коэффициент – 2,08.

В иных случаях выбытия (использования) полученного авиационного керосина коэффициент принимается равным 1.

6. Если используются полученные средние дистиллята для бункеровки (заправки) водных судов и (или) установок и сооружений, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности или ином законном основании, то вычет применяется с коэффициентом 2.

7. Если реализуются (в том числе на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров) средние дистиллята российской организацией, включенной в реестр поставщиков бункерного топлива, и (или) российской организацией, имеющей лицензию на осуществление погрузочно-разгрузочной деятельности (применительно к опасным грузам на железнодорожном транспорте, внутреннем водном транспорте, в морских портах), или лицом, заключившим с организацией, включенной в реестр поставщиков бункерного топлива, договоры, на основании которых используются объекты, посредством которых осуществляется бункеровка (заправка) водных судов, иностранной орга-

низации и вывозе указанных средних дистиллятов за пределы территории Российской Федерации в качестве припасов на водных судах в соответствии с правом Евразийского экономического союза применяется коэффициент, равный 2.

Если все организации в цепочке имеют свидетельство, то акциз в документах не выделяется. Исключение составляет реализация денатурированного этилового спирта организации, имеющей свидетельство на производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке. В этом случае сумма акциза должна выделяться и затем эту сумму можно будет принять к вычету.

Уплата акциза по данным операциям, в отношении лиц, имеющих свидетельство, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### ***Контрольные вопросы***

1. Назовите налоговых агентов по НДС.
2. Каковы условия предоставления вычетов по НДС?
3. Сформулируйте основной принцип исчисления НДС.
4. Каковы особенности исчисления НДС налоговыми агентами?
5. Опишите виды и порядок применения ставок по НДС.
6. Каковы особенности исчисления налоговой базы по НДС при ввозе товаров в РФ?
7. Каким образом исчисляется НДС по экспортируемым товарам?
8. Какие организации признаются плательщиками подакцизных товаров и какие товары отнесены к подакцизным товарам?
9. Когда возникает объект налогообложения акцизами при совершении операций с денатурированным этиловым спиртом, прямогонным бензином, бензолом, авиационным керосином, средними дистиллятами?
10. Каков порядок определения налоговой базы при реализации подакцизных товаров в отношении которых установлены твердые ставки? Комбинированные ставки?
11. Назовите условия применения налоговых вычетов по акцизам.
12. Определите порядок уплаты авансовых платежей и применения (не применения) налоговых вычетов у производителей алкогольной продукции.

## 2. ПРЯМЫЕ НАЛОГИ

### 2.1. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) введен в РФ с 01.01.2002 г. При введении НДПИ были отменены три налоговых платежа: плата за пользование недрами при добыче полезных ископаемых, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и стабильный газовый конденсат. Главными достоинствами НДПИ являются простота его администрирования и увеличение сбора платежей в бюджет по сравнению с тремя предыдущими налогами. За счет поступлений НДПИ формируется порядка 50 % доходов федерального бюджета. Порядок исчисления и уплаты НДПИ установлен гл. 26 НК РФ.

*Налогоплательщики* – организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр.

Они подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика НДПИ:

1) по месту нахождения участка недр в течение 30 календарных дней с государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр, т.е. на территории субъекта, где расположен участок, если добыча в РФ.

2) по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица – если добыча осуществляется на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне, а также за пределами РФ

Объект налогообложения представлен в таблице 9.

Таблица 9

Объект налогообложения НДПИ

Являются объектами (п. 1 ст. 336)	Не являются объектами (п. 2 ст. 336)
<ul style="list-style-type: none"><li>– добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование;</li><li>– извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;</li><li>– добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;</li><li>– добытые минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;</li><li>– 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.</li><li>– полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;</li><li>– дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;</li><li>– метан угольных пластов</li></ul>

Виды полезных ископаемых: металлы: черные металлы (железо, марганец, хром); цветные металлы (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний); редкие металлы (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий); сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий); неметаллическое сырье (гипс, мел, известняк, песок, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, глина); самоцветы (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма); драгоценные камни (алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь); драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий); соль; минеральные и термальные воды; уголь, горючие сланцы, торф; углеводородное сырье (нефть, газ природный горючий, газовый конденсат, метан угольных пластов).

Данные по поступлению НДС в консолидированный бюджет РФ по видам полезных ископаемых за 2013–2016 гг. представлены в таблице 10.

Таблица 10

Поступление НДС в консолидированный бюджет РФ  
по видам полезных ископаемых за 2013–2016 гг.

Виды полезных ископаемых	Удельный вес, %			
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Нефть	19,3	19,5	19,7	16,3
Газ горючий природный	2,8	2,8	2,5	2,6
Газовый конденсат	0,1	0,1	0,6	0,8
Общераспространенные полезные ископаемые	0,05	0,05	0,05	0,05
Полезные ископаемые за исключением природных алмазов	0,3	0,3	0,4	0,4
Полезные ископаемые на континентальном шельфе РФ и за ее пределами	0,02	0,02	0,04	0,06
Природные алмазы	0,07	0,1	0,2	0,1
Уголь	0,07	0,06	0,07	0,07
Полезные ископаемые расположенные полностью/частично на территории Магаданской области	–	–	–	0,02

НДС рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НДС} = \text{НБ} \times \text{Ст},$$

где *НДС* – сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

*НБ* – налоговая база по НДС;

*Ст* – налоговая ставка по НДС.

Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением: угля, нефти, природного газа и газового конденсата (за

исключением добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья), многокомпонентных комплексных руд, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края.

Налоговые ставки представлены в таблице 11.

Таблица 11

Ставки НДС

Ставка	Виды добытых полезных ископаемых
3,8 %	Калийные соли
4,0 %	Торф, горючие сланцы, апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды
4,8 %	Кондиционные руды черных металлов
5,5 %	Сырье радиоактивных металлов, горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд), неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии, соли природной и чистого хлористого натрия; подземные промышленные и термальные воды, нефелины, бокситы
6,0 %	Горнорудное неметаллическое сырье, битуминозные породы, концентраты и другие полупродукты, содержащие золото, иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки
6,5 %	Концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота), драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота), кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья
7,5 %	Минеральные воды и лечебные грязи
8,0 %	Кондиционные руды цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов), редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых, многокомпонентные комплексные руды и полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов, а также за исключением многокомпонентных комплексных руд, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края, природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни
919 р.	нефть обессоленная, обезвоженная и стабилизированная
42 р.	газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья
35 р.	газ при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья
47 р.	антрацит
57 р.	уголь коксующийся
11 р.	уголь бурый
24 р.	уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого
730 р.	многокомпонентная комплексная руда, добываемая на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края, содержащая медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы
270 р.	многокомпонентная комплексная руда, не содержащая медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы, добываемая на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края

*I. Налоговая база – стоимость добытых полезных ископаемых.*

Способы оценки стоимости:

1. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий

налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций (если они предоставляются):

$$\text{Стоимость добытых ПИ} = \text{Количество добытых ПИ} \times \text{Цена реализации}$$

Методы определения количества добытого:

а) прямой (посредством применения измерительных средств и устройств).

Количество определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого.

$$\text{Фактические потери} = \text{Расчетное количество ПИ} - \text{Фактически добытое количество}$$

Потери по норме облагаются по ставке 0 %. Нормативные потери определяются в порядке, определяемом Правительством РФ;

б) если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье)

$$\text{Количество добытого ПИ} = \text{Количество извлеченного из недр минерального сырья} \times \text{Расчетное содержание полезного ископаемого в минеральном сырье}$$

Метод определения количества подлежит утверждению в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

При извлечении драгоценных металлов и камней в расчет количества не включаются не подлежащие переработке самородки и уникальные драгоценные камни. Налоговая база по ним определяется отдельно.

<p><i>Выручка без НДС за текущий налоговый период (а при их отсутствии – за предыдущий)</i></p>	<p><i>Расходы по доставке (таможенные пошлины, по доставке от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод) до получателя магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг, а также на расходы по обязательному страхованию грузов)</i></p>	<p><i>Субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью</i></p>
<hr/>		
<p><i>Цена реализации</i></p>	<p>=</p>	<p><i>Количество реализованных за период ПИ</i></p>

Если выручка получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов (кассового или начисления).

2) Исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Применяется в случае отсутствия у налогоплательщика реализации.

Расчетная стоимость определяется на основании данных налогового учета. В этом случае налогоплательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который он применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В стоимость включаются следующие виды расходов:

а) материальные расходы, за исключением на хранение, транспортировку, упаковку. Материальные расходы – сырье, материалы, инструменты, инвентарь, лабораторное оборудование, спецодежда, топливо, вода, энергия, работы и услуги производственного характера сторонних организаций

б) расходы на оплату труда работников, занятых при добыче полезных ископаемых;

в) суммы начисленной амортизации по имуществу, связанному с добычей полезных ископаемых;

г) расходы на ремонт основных средств, связанных с добычей;

д) расходы на освоение природных ресурсов;

е) прочие расходы, связанные с добычей полезных ископаемых (Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией по ст 264, расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, проценты по долговым обязательствам).

Расходы делятся на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся: сырье и материалы, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства, суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров.

Прямые расходы распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец месяца. Незавершенное производство – это полезные ископаемые, которые не прошли всех стадий обработки, предусмотренных технологией добычи. Оно оценивается в порядке, который установлен ст. 319 НК.

Остальные расходы считают косвенными. Косвенные расходы распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов.

Если добывается несколько видов полезных ископаемых, общая сумма произведенных расходов распределяется между ними пропорционально доле каждого из них в общем количестве.

3. В отношении углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении (перечень см. п. 6 ст. 338 НК РФ) – исходя из сложившихся за соответствующий налоговый период цен реализации, но не менее минимальной предельной стоимости.

$$\text{Минимальная предельная стоимость (за исключением горючего природного и попутного газа)} = \text{Средняя за истекший налоговый период цена соответствующего вида углеводородного сырья на мировых рынках, долл. США} \times \text{Среднее за налоговый период значение курса доллара США}$$

$$\text{Минимальная предельная стоимость горючего природного и попутного газа} = \frac{\text{Ср.Ц вн} \times \text{Пвн} + \frac{\text{Ср.Ц экс}}{\text{Ср. курс дол. США}} \times \text{Пэкс}}{\text{Пвн} + \text{Пэкс}}$$

Ср.Ц вн – средняя за истекший налоговый период оптовая цена газа на внутреннем рынке РФ с учетом скидок и надбавок.

Ср.Ц экс – средняя за истекший налоговый период цена газа при поставках за пределы таможенной территории Таможенного союза, дол. США.

Пвн – объем поставок на внутренний рынок.

Пэкс – объемам поставок на экспорт за пределы таможенной территории Таможенного союза.

Ср. курс дол. США – среднее за налоговый период значение курса доллара США к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

В случае отсутствия реализации для целей налогообложения используется минимальная предельная стоимость.

Критерии отнесения организаций к операторам нового морского месторождения закреплены в гл. 3.2 ч. 1 НК РФ.

Налогообложение добычи углеводородного сырья осуществляется по адвалорным ставкам в зависимости от расположения участка недр (конкретного моря или его части). Ставки варьируются в пределах от 1 до 30 % от стоимости.

4. Исходя из цены драгоценных металлов и камней.

Если организация добывает драгоценные металлы и камни, оценку стоимости производят исходя из цен реализации химически чистого металла.

Цены берут без учета НДС, расходов по аффинажу и доставке до получателя.

Аффинаж – процесс очистки извлеченных драгоценных металлов от примесей и сопутствующих компонентов, доведение драгоценных металлов до качества, соответствующего государственным стандартам и техническим условиям, действующим на территории РФ, или международным стандартам.

При наличии в налоговом периоде нескольких сделок по реализации аффинированных металлов определяется средневзвешенная этих цен.

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

*II. Налоговая база – количество добытых полезных ископаемых.*

Налоговая база – количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

### **Особенности расчета НДС при добыче нефти**

$$\text{НДС по нефти} = \frac{\text{НБ}}{\text{количество, тонн}} \times \left[ \text{Ст (в рублях)} \times \text{Кц} - \text{Дм} \right]$$

*Кц – коэффициент мировых цен:*

$$K_c = (C - 15) \times P / 261,$$

где *C* – средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» в долларах США за баррель (определяется на основе информации об уровне цен на средиземноморском и роттердамском рынках);

*P* – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ (определяется как среднеарифметическое значение за все дни в налоговом периоде);

15 – минимальная цена в долларах США за баррель.

$$D_m = K_{ндп} \times K_c \times \left[ 1 - K_v \times K_z \times K_d \times K_{дв} \times K_{кан} \right] - K_k$$

*K<sub>ндп</sub>* – 559 (с 1 января 2016 г.).

*K<sub>к</sub>* – равен 306 (с 1 января по 31 декабря 2017 г.), 357 (с 1 января по 31 декабря 2018 г.), 428 (с января по 3 декабря 2019 г.), 0 (с 1 января 2020 г.).

$Kв$  – коэффициент степени выработанности запасов:

Степень выработанности запасов  $Cв$  рассчитывается плательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых:

$$Cв = \frac{N}{V}$$

где  $N$  – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

$V$  – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти и определяемые как сумма извлекаемых запасов категорий А, В, С1 и С2 на 1 января 2006 г. и накопленной добычи с начала разработки конкретного участка недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Если при использовании прямого метода учета количества добытой нефти степень выработанности запасов конкретного участка недр находится в пределах:

1) если  $0,8 \leq Cв \leq 1$ , то

$$Kв = 3,8 - 3,5 \times \frac{N}{V}$$

2) если  $Cв > 1$ , то  $Kв = 0,3$ .

3) в иных случаях  $Kв = 1$ .

$Kз$  – коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр

1) если  $Vз \geq 5$  млн тонн и  $Cвз \geq 0,05$ , то  $Kз = 0,125 \times Vз + 0,375$ ,

$$Cвз = \frac{N}{Vз}$$

где  $Vз$  – начальные извлекаемые запасы нефти по конкретному участку недр, по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

$Cвз$  – степень выработанности запасов конкретного участка недр (по состоянию на 1.01.2012 г. на основании данных государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в 2011 г. или по состоянию на 1 января года, в котором предоставлена лицензия на право пользования недрами, на основании данных государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году получения лицензии);

$N$  – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр.

2) если  $Vз \geq 5$  млн тонн и (или)  $Cвз \geq 0,05$ ,  $Kз = 1$ .

3) если  $N > Vз$ , к сумме превышения применяется коэффициент  $Kз$ , равный 1.

Значение коэффициента  $Kд$ , характеризующего степень сложности добычи нефти представлена в таблице 12.

Значение коэффициента  $K_d$ , характеризующего степень сложности добычи нефти

Значение коэффициента	Условия добычи	Срок применения, начиная с 1 января года, в котором степень выработанности запасов впервые превысила 1 %
0,2	при добыче из залежи с утвержденным показателем проницаемости не более $2 \times 10^{-3}$ мкм <sup>2</sup> и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи не более 10 м	до истечения 180 налоговых периодов
0,4	при добыче из залежи с утвержденным показателем проницаемости не более $2 \times 10^{-3}$ мкм <sup>2</sup> и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи более 10 м	
0,8	при добыче из залежи, отнесенной к продуктивным отложениям тюменской свиты	
1	При добыче нефти из прочих залежей	

По истечении указанного срока (180 налоговых периодов) значение коэффициента  $K_d$  принимается равным 1.

В случае, если значение коэффициента  $K_d$  менее 1, коэффициент  $K_v$  для участка недр, содержащего в себе указанную залежь, принимается равным 1.

*$K_{dv}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья.*

Определяется следующим образом:

1) если  $K_d \geq 1$  и  $C_v \geq 0,8$ , то  $K_{dv} = 1$ ;

2) если  $K_d \geq 1$  и  $0,8 \leq C_v \leq 1$ , то

$$K_{dv} = 3,8 - 3,5 \frac{N_{dv}}{V_{dv}}$$

где  $N_{dv}$  – сумма накопленной добычи нефти по конкретной залежи углеводородного сырья (включая потери при добыче);

$V_{dv}$  – начальные извлекаемые запасы;

3) если  $K_d \geq 1$  и  $C_v > 1$ , то  $K_{dv} = 0,3$ ;

4) если  $K_d = 1$  и залежь находится на участке, содержащем иные залежь или залежи углеводородного сырья, для которых  $K_d \geq 1$ , то  $K_{dv} = K_v$ ;

5) если участок не содержит залежей углеводородного сырья, для которых  $K_d \geq 1$ , то  $K_{dv} = 1$ .

*$K_{кан}$  – коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти*

В определенных п. 4 ст. 342.5 случаях  $K_{кан}$  равен 0 при добыче:

1) сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа\*с и менее 10 000 мПа\*с (в пластовых условиях);

2) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до 1-

го числа месяца, следующего за месяцем наступления хотя бы одного из следующих обстоятельств – достижение накопленного объема добычи нефти 25 млн тонн и др.;

3) нефти на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, до 1-го числа месяца, следующего за месяцем наступления хотя бы одного из следующих обстоятельств – достижение накопленного объема добычи нефти 35 млн тонн и др.;

4) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском море, до 1-го числа месяца, следующего за месяцем наступления хотя бы одного из следующих обстоятельств – достижение накопленного объема добычи нефти 10 млн тонн и др.;

5) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до 1-го числа месяца, следующего за месяцем наступления хотя бы одного из следующих обстоятельств – достижение накопленного объема добычи нефти 15 млн тонн и др.

6) нефти в Черном, Охотском, Каспийском морях при соблюдении ряда условий.

В остальных случаях *Ккан* принимает значение, равное 1.

При добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Башкортостан сумма налога уменьшается на вычеты, приведенные в таблице 13.

Таблица 13

Порядок определения вычетов при добыче нефти на участках недр, расположенных в границах Республики Башкортостан

Расположение участка полностью или частично	Начальные извлекаемые запасы на 01.01.2011 г.	Порядок определения налогового вычета	Период применения вычета
Башкортостан	200 миллионов тонн или более	193,5 x Кп	с 1.01.2012 по 31.12.2018

Кп – коэффициент, характеризующий размер ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую, определяется в следующем порядке:

1) Кп = 1, если в налоговом периоде, в котором применяется налоговый вычет, применяется ставка вывозной таможенной пошлины на нефть сырую, целая часть которой не превышает суммы 29,2 дол. США за 1 тонну и 60 % разницы между сложившейся за период мониторинга средней ценой на нефть сырую марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) в долларах США за 1 тонну и 182,5 дол. США;

2) в иных случаях Кп = 0.

**Особенности расчета НДС при добыче газа горючего природного и (или) газового конденсата**

$$\text{НДПИ по газу} = \frac{\text{НБ}}{(\text{количество, тыс.м}^3)} \times \left[ \frac{\text{Ст}}{(\text{в рублях за тыс.м}^3)} \times \frac{\text{Еу}}{\text{т}} \times \text{Кс} + \text{Тг} \right]$$

**Ст – 35 р. за тыс. м<sup>3</sup>**

$$\text{НДПИ по газовому конденсату} = \frac{\text{НБ}}{(\text{количество, тонн})} \times \frac{\text{Ст}}{(\text{в рублях за т})} \times \frac{\text{Еу}}{\text{т}} \times \text{Кс} * \frac{\text{Кк}}{\text{м}}$$

**Ст – 42 р. за тонну.**

В формулах расчета НДПИ по природному газу и газовому конденсату участвуют следующие показатели:

*Е<sub>ут</sub>* – базовое значение единицы условного топлива (рассчитывается по формуле, установленной ст. 342.4 НК РФ);

*К<sub>с</sub>* – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья. Его значение определяется путем выбора минимальной величины из пяти коэффициентов, характеризующих участки недр, содержащий залежь углеводородного сырья, в частности:

- степень выработанности запасов газа конкретного участка недр;
- географическое расположение участка недр;
- глубину залегания залежи;
- принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения;
- особенности разработки отдельных залежей.

При расчете НДПИ по природному газу также учитывается показатель *Т<sub>г</sub>* – он характеризует расходы на транспортировку газа, определяется в соответствии со ст. 342.4.

Если участок недр, содержащий залежь углеводородного сырья, расположен полностью или частично в границах Иркутской области и (или) Республики Саха (Якутия) и дата начала промышленной добычи газа горючего природного на таком участке недр приходится на период начиная с 1 января 2018 г., коэффициент *К<sub>с</sub>* принимается равным 0 до истечения пятнадцати календарных лет, отсчитываемых последовательно с 1 января года, на который приходится дата начала промышленной добычи газа горючего природного на этом участке недр. В этом случае *Т<sub>г</sub>* также принимается равным нулю.

### **Особенности расчета НДПИ при добыче угля**

$$\text{НДПИ по углю} = \frac{\text{НБ}}{(\text{количество, тонн})} \times \frac{\text{Ст}}{(\text{в рублях за тонну в зависимости от вида угля})} \times \text{Кд} - \text{Налоговый вычет}$$

где *К<sub>д</sub>* – на коэффициенты-дефляторы по каждому виду угля, устанавливаемые ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на

уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее. Коэффициенты-дефляторы определяются и подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

Налоговый вычет – экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы, осуществленные в налоговом периоде, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на данном участке недр. По своему выбору плательщик может воспользоваться данным вычетом или учесть эти расходы при исчислении налога на прибыль. Порядок признания расходов должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение порядка допускается не чаще одного раза в 5 лет.

В налоговый вычет включаются следующие виды расходов (перечень установлен Правительством РФ – Постановление от 10.06.2011 № 455 «Об утверждении перечня видов расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, принимаемых к вычету из суммы налога на добычу полезных ископаемых»):

- 1) материальные расходы, определяемые в порядке, предусмотренном гл. 25 НК;
- 2) на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;
- 3) расходы, осуществленные (понесенные) в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Виды расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываемых при определении налогового вычета, устанавливаются в учетной политике для целей налогообложения.

Плательщики, у которых отсутствует исчисленная за налоговый период сумма налога, могут учитывать расходы, при определении налогового вычета, начиная с того налогового периода, когда у них возникает обязанность по исчислению налога.

$$\text{Предельная величина налогового вычета} = \frac{\text{НДПИ, исчисленный при добыче угля на каждом участке недр за налоговый период}}{x} \times K_t \quad (\text{не более } 0,3)$$

где  $K_t$  – коэффициент, определяемый для каждого участка недр в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством Российской Федерации, с учетом степени метанообильности участка недр, на котором осуществляется добыча угля, а также с учетом склонности угля к самовозгоранию в пласте (Постановление Правительства РФ от 10.06.2011 № 462 «Об утверждении Правил определения коэффициента  $K_t$  для исчисления предельной величины налогового вычета из суммы налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля»).

$$K_t = K_m + K_c,$$

где  $K_m$  – коэффициент метанообильности;

$K_c$  – коэффициент склонности пластов угля к самовозгоранию.

Если фактическая сумма расходов на обеспечение безопасных условий и охраны труда при добыче угля, превышает предельную сумму налогового вычета, сумма такого превышения учитывается при определении налогового вычета в течение 36 налоговых периодов после налогового периода, в котором такие расходы были осуществлены (понесены) налогоплательщиком.

Затраты, оставшиеся не учтенными в течение 36 месяцев, признаются расходами по налогу на прибыль в следующем порядке. Материальные расходы учитываются равномерно в течение года после истечения 36-го налогового периода. Расходы на приобретение и создание амортизируемого имущества, а также затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение объектов основных средств учитываются в порядке амортизации. При этом первоначальная стоимость данных объектов уменьшается на сумму примененного вычета.

Расчет осуществляется по каждому участку недр, на котором ведется добыча угля.

Предусмотрен понижающий коэффициент = 0,7 для налогоплательщиков, осуществивших за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку и освобожденных по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Налогоплательщики – участники Особой экономической зоны в Магаданской области, осуществляющие добычу полезных ископаемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Магаданской области (за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых) уплачивают налог с коэффициентом 0,6.

С 01.01.2014 г. для налогоплательщиков, ведущих добычу кондиционных руд черных металлов, предусмотрен коэффициент  $K_{подз}$ . Он применяется к ставке налога и может принимать значения:

1)  $K_{подз} = 0,1$  при добыче кондиционных руд черных металлов на участке недр, на котором балансовые запасы руд черных металлов для отработки подземным способом составляют более 90 %;

2)  $K_{подз} = 1$  в других случаях.

Для налогоплательщиков, являющихся участниками региональных инвестиционных проектов, направленных на добычу полезных ископаемых, предусмотрено применение коэффициента, характеризующего территорию добычи ( $K_{тд}$ ) к ставке НДС. Этот коэффициент также применяется организациями, получившей статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации».

В течение ста двадцати налоговых периодов, считая с момента получения первых доходов по проекту в налоговом учете, коэффициент  $K_{тд}$  принимается равным от 0 до 0,8 (таблица 14).

Значения коэффициента К<sub>тд</sub>

К <sub>тд</sub>	Период применения (количество налоговых периодов)
0	24
0,2	25–48
0,4	49–72
0,6	73–96
0,8	97–120
1	начиная с 121

Налоговый период – календарный месяц.

Уплата не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

Налог подлежит уплате:

1) по месту нахождения каждого участка недр – по полезным ископаемым, добытым в РФ;

2) по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя – по добытым за пределами РФ.

Налоговая декларация – представляется не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (месяцем).

Необходимо подавать начиная с месяца, в котором начата фактическая добыча. Подается в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика.

Распределение НДС по уровням бюджетной системы описано в таблице 15.

## Распределение НДС по уровням бюджетной системы

Налоговые доходы федерального бюджета (ст. 50 БК РФ)	Налоговые доходы бюджетов субъектов РФ (ст. 56 БК РФ)
налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья – по нормативу 100 %;	налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых – по нормативу 100 %;
налог на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых) – по нормативу 40 %;	налог на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых) – по нормативу 60 %;
налог на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации – по нормативу 100 %;	налог на добычу полезных ископаемых в виде природных алмазов – по нормативу 100 %;
регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) – по нормативу 100 %;	регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 5 %

Налоговые доходы федерального бюджета (ст. 50 БК РФ)	Налоговые доходы бюджетов субъектов РФ (ст. 56 БК РФ)
регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 95 %;	
регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации при выполнении соглашений о разделе продукции – по нормативу 100 %	

## 2.2. Система страховых взносов

С 1 января 2017 г. в России была изменена система формирования внебюджетных фондов социального характера. В таблице 16 перечислены виды взносов и их администраторы, т.е. организации которые должны заниматься учетом плательщиков, контролем за полнотой и своевременностью уплаты взносов.

Рассмотрим страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное медицинское страхование, взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, т.е. те которые регулируются гл. 34 НК РФ Плательщики взносов делятся на две группы:

1. Лица, производящие выплаты физическим лицам: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

2. Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы.

Таблица 16

### Виды страховых взносов

№	Вид платежа	Внебюджетный фонд	Администратор по взносам	Законодательная основа
1	Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	Пенсионный фонд Российской Федерации на накопительную и страховую часть пенсионных счетов граждан	ФНС РФ и ее территориальные органы	гл. 34 НК РФ (ред. от 30.12.2016 г.) и ФЗ № 167 от 15.12.2001 (ред. от 19.12.2016)
2	Страховые взносы на обязательное медицинское страхование	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	ФНС РФ и ее территориальные органы	гл. 34 НК РФ ред. от 30.12.2016 г.) и ФЗ № 326 от 29.11.2010 г. (ред. от 28.12.2016 г.)
3	Страховые взносы на обязательное социальное страхование на слу-	Фонд социального страхования	ФНС РФ и ее территориальные органы	гл. 34 НК РФ (ред. от 30.12.2016 г.) и ФЗ № 255 (ред. от 01.05.2017 г.)

№	Вид платежа	Внебюджетный фонд	Администратор по взносам	Законодательная основа
	чай временной нетрудоспособности и в связи с материнством			
4	Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	Фонд социального страхования	Фонд социального страхования Российской Федерации и его территориальные органы	ФЗ № 125-ФЗ от 24 июля 1998 г. в посл. действ. ред.

Плательщики первой группы уплачивают страховые взносы за наемных работников, а плательщики второй группы уплачивают страховые взносы «за себя». Для плательщиков первой группы объектом для начисления взносов являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц в связи с трудовыми отношениями. Кроме того, к объекту относятся и выплаты по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Базой для начисления страховых взносов является сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных за расчетный период в пользу физических лиц. База определяется отдельно в отношении каждого застрахованного физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом и отдельно по каждому виду страхования.

Основные особенности по расчету страховых взносов на обязательное пенсионное страхование заключаются в том, что если база по отдельному физическому лицу, превысит 1 021 000 р. (размер этой суммы изменяется ежегодно), то на всю сумму превышения взносы либо не начисляются и не уплачиваются, либо облагаются по ставке 10 % в зависимости от вида деятельности. При этом в обычной ситуации ставка – 22 %. Аналогичное правило действует в отношении взносов на обязательное социальное страхование в связи с временной нетрудоспособностью и материнством, только там предельный размер на 2018 г. установлен в сумме 815 000 р. и в случае его превышения взносы не начисляются. Обычная ставка – 2,9 %. Ставка взносов на обязательное медицинское страхование от суммы не зависит и всегда составляет 5,1 % (таблица 17).

Плательщики второй группы уплачивают платежи в фиксированном размере по особой формуле, которая зависит от применяемого режима налогообложения, подробный расчет представлен в таблице 18 и в комментариях к ней.

Расчетный период – календарный год. Отчетные периоды – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, календарный год.

Суммы, которые не облагаются страховыми взносами перечислены в ст. 422 гл. 34 НК РФ. По сути, все остальные выплаты работнику в связи с трудовыми отношениями попадают в базу для страховых взносов. Сумма, начисленная в фонд социального страхования, уменьшается на сумму разрешенных расходов (больничные листы, пособия). Действующие тарифы отражены в таблице 17. При этом субъектам малого бизнеса стоит обратить внимание на тот факт, что

для работодателей, применяющих упрощенную систему по некоторым видам деятельности применяются сниженные ставки страховых взносов. Вид деятельности признается основным при условии, что доля доходов от реализации продукции и (или) оказанных услуг по данному виду составляет не менее 70 % в общем объеме доходов (доходов от реализации и внереализационных доходов). Порядок подтверждения основного вида экономической деятельности устанавливается Минздравсоцразвития России. Если по итогам отчетного (расчетного) периода основной вид деятельности, не соответствует заявленному, плательщик лишается права применять пониженные тарифы с начала отчетного (расчетного) периода, в котором допущено такое несоответствие, и сумма страховых взносов подлежит восстановлению и уплате в бюджет ПФР с взысканием пеней.

Пониженные тарифы страховых взносов, применяются плательщиками при выполнении условий, предусмотренных пп. 4–10 ст. 427 НК РФ. В случае, если по итогам расчетного (отчетного) периода организация не выполняет эти условия, то она лишается права применять пониженные тарифы страховых взносов, с начала расчетного периода, в котором допущено несоответствие указанным условиям.

Таблица 17<sup>12</sup>

Тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ Выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, %<sup>1</sup>

Категория плательщика	Период	ПФР	ФСС	ФФОМС	ИТОГО
Хозяйственные общества и хозяйственные партнерства, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности	2017	8,0	2,0	4,0	14,0
Организации и ИП, заключившие с органами управления особыми экономическими зонами соглашения об осуществлении технико-внедренческой деятельности, соглашения об осуществлении туристско-рекреационной деятельности	2018	13,0	2,9	5,1	21,0
	2019	20,0	2,9**	5,1	28,0
Российские организации, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий	2017-2023	8,0	2,0**	4,0	14,0
Плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов	2017-2027	0	0	0	0
Организации и ИП, применяющие УСН***	2017-2018	20,0	0	0	20,0
Налогоплательщики ЕНВД – аптечные организаций и ИП, имеющие лицензию на фармацевтическую деятельность					

<sup>12</sup> Таблица составлена А.В. Пироговой на основе действующего законодательства.

Категория плательщика	Период	ПФР	ФСС	ФФОМС	ИТОГО
Некоммерческие организации (за исключением государственных (муниципальных) учреждений), применяющих УСН и осуществляющих в деятельность в области социального обслуживания граждан, научных исследований и разработок, образования, здравоохранения, культуры и искусства и массового спорта					
Благотворительные организации, применяющие УСН					
ИП, применяющие патентную систему налогообложения					
Организации, получившие статус участников проекта «Сколково»	с 2017 г.	14,00	0	0	14,0
Организации и ИП, получившие статус участника СЭЗ на территориях Республики Крым и г. Севастополя	в течение 10 лет со дня получения ими соответствующего статуса	6,0	1,5	0,1	7,6
Организации и ИП, получившие статус резидента территории опережающего социально-экономического развития					
Организации и ИП, получившие статус резидента свободного порта Владивосток					
Остальные плательщики, производящие выплаты:	2017–2019	22	2,9**	5,1	30,0
– в пределах установленной предельной величины					
– свыше установленной предельной величины		10	–	5,1	15,1

<sup>1</sup> На вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, авторским, лицензионным договорам и т.п. не начисляются взносы в ФСС.

\*\* 1,8 % – в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ в 2017–2019 гг.

\*\*\* указанный тариф применяется если доходы за налоговый период не превышают 79 млн р. и основным видом экономической деятельности являются:

производство пищевых продуктов;

производство минеральных вод и других безалкогольных напитков;

текстильное и швейное производство;

производство кожи, изделий из кожи и производство обуви;

обработка древесины и производство изделий из дерева;

химическое производство;

производство резиновых и пластмассовых изделий;

производство прочих неметаллических минеральных продуктов;

производство готовых металлических изделий;

производство машин и оборудования;

производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования;

производство транспортных средств и оборудования;

производство мебели;

производство спортивных товаров;

производство игр и игрушек;

научные исследования и разработки;

образование;  
 здравоохранение и предоставление социальных услуг;  
 деятельность спортивных объектов;  
 прочая деятельность в области спорта;  
 обработка вторичного сырья;  
 строительство;  
 техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;  
 удаление сточных вод, отходов и аналогичная деятельность;  
 транспорт и связь;  
 предоставление персональных услуг;  
 производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них;  
 производство музыкальных инструментов;  
 производство различной продукции, не включенной в другие группировки;  
 ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования;  
 управление недвижимым имуществом;  
 деятельность, связанная с производством, прокатом и показом фильмов;  
 деятельность библиотек, архивов, учреждений клубного типа (за исключением деятельности клубов);  
 деятельность музеев и охрана исторических мест и зданий;  
 деятельность ботанических садов, зоопарков и заповедников;  
 деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий;  
 розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, ортопедическими изделиями;  
 производство гнутых стальных профилей;  
 производство стальной проволоки.

Кроме того, гл. 34 НК РФ предусмотрены дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков (см. табл. 18).

Таблица 18

Дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков

Плательщики	Тариф, %
Выплаты в пользу физических лиц при одновременном наличии следующих условий: физ. лицу назначена трудовая пенсия по старости ранее достижения пенсионного возраста 60 лет – для мужчин, 55 лет – для женщин; физ. лицо занято на подземных работах, на работах с вредными условиями труда и в горячих цехах (подп. 1 п. 1 ст. 27 Федерального закона от 17.12.2001 № 173-ФЗ)	9,0
Выплаты в пользу физических лиц при одновременном наличии следующих условий: физ. лицам назначена трудовая пенсия по старости ранее достижения пенсионного возраста 60 лет – для мужчин, 55 лет – для женщин;	6,0

Плательщики	Тариф, %
физ. лица заняты на работах, перечисленных в подп. 2–18 п. 1. ст. 27 Федерального закона от 17.12.2001 № 173-ФЗ	

Для вышеперечисленных категорий плательщиков, в зависимости от результатов специальной оценки условий труда, класса условий труда взамен тарифов, приведенных в таблице 19 применяются дополнительные тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, установленные ст. 428 НК РФ.

Таблица 19

Дополнительные тарифы страховых взносов в зависимости от класса и подкласса условий труда

Класс условий труда	Подкласс условий труда	Дополнительный тариф страхового взноса, %
Опасный	4	8,0
Вредный	3.4	7,0
	3.3	6,0
	3.2	4,0
	3.1	2,0
Допустимый	2	0,0
Оптимальный	1	0,0

Страховые взносы, подлежащие уплате индивидуальным предпринимателем, нотариусом, адвокатом представлен в таблице 20.

Таблица 20

Страховые взносы, подлежащие уплате индивидуальным предпринимателем, нотариусом, адвокатом

Показатели	Фиксированный размер	Срок уплаты
Взносы в ФМС	5840 р.	31.12 отчетного года
Взносы в ПФР при доходе до 300000 р.	26 545 р.	31.12 отчетного года
Взносы в ПФР с дохода, превышающего 300000 р.	Доход * 1 %	01.07 следующего года
Предельный (максимально возможный) размер страховых взносов	8 * 26 545 = 212 360 р.	

Суть особого порядка для крестьянских фермерских хозяйств заключается в том, что следующем: взносы в ФМС 5840 р.\* кол-во членов КФХ, а взносы в ПФР 26545 р.\* кол-во членов КФХ.

Доход для целей расчета страховых взносов индивидуальными предпринимателями определяется в зависимости от применяемого режима налогообложения: при общем режиме – это разница между суммой дохода (выручка, авансы)

<sup>13</sup> Например, работа с тяжелыми условиями труда; работа в текстильной промышленности с повышенной интенсивностью и тяжестью; работа в качестве машинистов строительных, дорожных и погрузочно-разгрузочных машин; рабочих, мастеров на лесозаготовках; механизаторов комплексных бригад на погрузочно-разгрузочных работах в портах; водителей автобусов, троллейбусов, трамваев на городских пассажирских маршрутах; спасателей аварийно-спасательных служб; проработавшим в летном составе гражданской авиации и др.

без НДС и расходов по предпринимательской деятельности, при упрощенной системе при первом способе уплаты единого налога (6 %) – это весь поступивший доход, при втором способе (15 %) – это между доходом и расходом, при ЕНВД – это вмененный доход за год с учетом коэффициентов К1 и К2, при патентной системе – это потенциальный доход, определяемый законом субъекта РФ. Таким образом, с учетом размера МРОТ Постановления Конституционного Суда РФ от 30.11.2016 № 27-П формула для расчета страховых взносов для ИП и других попадающих под этот порядок лиц, применяющих общую систему и второй способ упрощенной системы будет выглядеть таким образом:  $32\,385 \text{ р.} + 1\%((\text{доходы} - \text{расходы}) - 300\,000 \text{ р.})$ , но не больше 218 200 р., во всех остальных случаях формула выглядит так:  $32\,385 \text{ р.} + 1\%(\text{доходы} - 300\,000 \text{ р.})$ , но не больше 218 200 р.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (НСПЗ) регулируются ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» № 125 от 24.07.1998 г. в последней действующей редакции. В частности, этим законом предусмотрено, что часть средств для осуществления этого вида страхования формируется за счет обязательных страховых взносов страхователей и за счет взыскиваемых штрафов и пени. Страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, которые могут быть установлены страховщиком. Страховщиком является фонд социального страхования РФ. Страхователи (плательщики взносов) это: организации: российские и иностранные, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации; индивидуальные предприниматели и физические лица, которые производят выплаты физическим лицам в связи с трудовыми отношениями. Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы. Базой обложения является сумма этих выплат физическому лицу.

Суммы выплат, которые не подлежат обложению страховыми взносами перечислены в ст. 20.2 ФЗ № 125. Страховые взносы, рассчитываются исходя из величины страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, которую устанавливает ФСС РФ. Страховые тарифы дифференцируются по классам профессионального риска и устанавливаются отдельным федеральным законом на каждый год. В законе установлены размеры тарифов к 32 классам профессионального риска, что представлено в приложении 3. В свою очередь, все виды экономической деятельности дифференцированы по этим 32 классам профессионального риска и установлены Приказом Минтруда России от 30.12.2016 г. № 851н «Об утверждении Классификации видов экономической деятельности по классам профессионального риска» исходя из кодов ОКВЭД.

### 2.3. Торговый сбор

Торговый сбор устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе законами этих субъектов РФ).

Торговый сбор обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований (субъектов).

Местные органы власти:

1) определяют ставку сбора в пределах, установленных гл. 33 НК РФ;  
2) могут устанавливаться льготы и порядок их применения;  
3) определяют орган, который будет осуществлять полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения сбором в пределах;

4) уполномоченный орган в соответствии с законодательством осуществляет контроль за полнотой и достоверностью информации об объектах обложения сбором на территории своего муниципального образования;

5) при выявлении объектов обложения сбором, в отношении которых в налоговый орган не представлено уведомление или в отношении которых в уведомлении указаны недостоверные сведения, уполномоченный орган в течение пяти дней составляет акт о выявлении нового объекта обложения сбором или акт о выявлении недостоверных сведений в отношении объекта обложения сбором и направляет указанную информацию в налоговый орган по форме (формату) и в порядке, которые определяются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

б) уполномоченный орган информирует плательщика сбора о направлении информации в налоговый орган в течение пяти дней с даты направления информации;

7) уполномоченный орган информирует налоговые органы обо всех отмененных актах.

Плательщики сбора. Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых устанавливается сбор. Освобождения.

По общему правилу уплачивать торговый сбор обязаны организации и индивидуальные предприниматели, в отношении которых выполняются условия, установленные гл. 33 НК РФ:

1. На данной территории установлен торговый сбор.

2. Осуществляющие виды предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен торговый сбор:

2.1. торговля через объекты:

а) стационарной торговой сети, имеющие не имеющие торговых залов (за исключением автозаправочных станций);

б) стационарной торговой сети, торговых залов

в) нестационарной торговой сети;

г) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада;

2.2. деятельность по организации розничных рынков.

Освобождения:

- индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения;
- налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
- автозаправочные станции.

Объектом обложения торговым сбором признается использование объекта осуществления торговли – движимого или недвижимого имущества, хотя бы один раз в течение квартала.

Объект осуществления торговли: – здание, сооружение, помещение, стационарный или нестационарный торговый объект или торговая точка.

В отношении деятельности по организации розничных рынков – объект недвижимого имущества, с использованием которого управляющая рынком компания осуществляет указанную деятельность;

Торговля – вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты осуществления торговли.

Деятельность по организации розничных рынков – деятельность управляющих рынком компаний – юридическое лицо, которому принадлежит рынок, которое состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения рынка и имеет разрешение на право организации рынка, полученное в порядке, установленном Правительством РФ;

Периодом обложения сбором признается квартал. При этом:

- 1) дата возникновения объекта обложения сбором – дата начала использования объекта осуществления торговли;
- 2) дата прекращения объекта обложения сбором – дата прекращения использования объекта осуществления торговли.

Ставки торгового сбора устанавливаются местными органами власти:

1. В рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь, но не более суммы налога по патенту по соответствующему виду деятельности, выданного на 3 месяца.

2. По торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, а также по торговле, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, устанавливается в расчете на 1 кв. м площади торгового зала, но не более суммы налога по патенту по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли, выданного на 3 месяца, деленную на 50.

Площадь торгового зала – часть магазина, павильона, занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и

подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

3. По организации розничных рынков, не может превышать 550 р. на 1 кв. м площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Местными органами власти могут быть установлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от:

- территории осуществления конкретного вида торговой деятельности,
- категории плательщика сбора,
- особенностей осуществления отдельных видов торговли,
- особенностей объектов осуществления торговли.

При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля.

Порядок исчисления и уплаты сбора. Сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения **ТОРГОВЫЙ СБОР** начиная с периода обложения, в котором возник объект обложения сбором:

$$ТС = \Phi_{\text{фх}} \times C_{\text{мТС}}$$

где  $ТС$  – сумма сбора;

$\Phi_{\text{фх}}$  – фактическое значение физической характеристики соответствующего объекта осуществления торговли

$C_{\text{мТС}}$  – ставка торгового сбора.

Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения.

В случае представления от уполномоченного органа информации о выявленных объектах обложения сбором, в отношении которых в налоговый орган не представлено уведомление или в отношении которых в уведомлении указаны недостоверные сведения, налоговый орган направляет плательщику сбора требование об уплате сбора в срок не позднее 30 дней со дня поступления указанной информации.

Указанная в требовании сумма сбора исчисляется на основании сведений, представленных в налоговые органы уполномоченным органом.

Уполномоченный орган информирует плательщика сбора о направлении информации в налоговый орган в течение пяти дней с даты направления информации, с приложением соответствующего акта.

Организации, осуществляющие деятельность, в отношении которой в соответствии с гл. 33 НК РФ установлен торговый сбор, при соблюдении определенных условий вправе уменьшить сумму налога на прибыль (авансового платежа), подлежащую зачислению в консолидированный бюджет субъекта РФ, в состав которого входит муниципальное образование (в бюджет города федерального значения), где он установлен, на сумму торгового сбора. Это следует из анализа п. 10 ст. 286 НК РФ.

Для постановки на учет в налоговом органе в качестве плательщика торгового сбора организация (индивидуальный предприниматель) представляет в инспекцию соответствующее уведомление (пп. 1, 2 ст. 416 НК РФ).

#### 1. Форма и содержание уведомления.

Форма уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора (форма № ТС-1) утверждена Приказом ФНС России от 22.06.2015 г. № ММВ-7-14/249@. В уведомлении должна быть отражена информация об объекте обложения сбором согласно п. 1 ст. 416 НК РФ, а также иные сведения, определенные ФНС России (п. 5 ст. 416 НК РФ, п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506). Одно уведомление может быть подано в отношении нескольких видов предпринимательской деятельности и (или) мест осуществления предпринимательской деятельности.

#### 2. Способ представления.

Представить уведомление плательщик сбора вправе как в письменной, так и в электронной форме. Уведомление в электронной форме направляется по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи. Это следует из п. 6 ст. 416 НК РФ.

#### 3. Срок.

Плательщик сбора обязан представить в инспекцию уведомление не позднее пяти рабочих дней с даты возникновения объекта обложения сбором, а если последний день этого срока приходится на выходной или на нерабочий праздничный день, не позднее чем в ближайший следующий за ним рабочий день (пп. 6, 7 ст. 6.1, п. 2 ст. 416 НК РФ).

4. Постановку на учет в качестве плательщика торгового сбора осуществляет налоговый орган (п. 7 ст. 416 НК РФ):

– по месту нахождения объекта недвижимого имущества, если торговая деятельность, в отношении которой установлен сбор, осуществляется с использованием объекта недвижимого имущества;

– по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) – в иных случаях.

Если несколько объектов осуществления видов предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен сбор, находятся в городе на территориях, подведомственных разным инспекциям, постановку на учет осуществляет налоговый орган по месту нахождения того объекта, сведения о котором поступили от плательщика сбора ранее, чем о других объектах (п. 7 ст. 416 НК РФ).

В случае возникновения затруднений с определением места постановки на учет, налоговый орган принимает решение на основе данных, представленных организацией (индивидуальным предпринимателем) (п. 9 ст. 83 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели обязаны также уведомлять инспекцию:

– о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, которое влечет за собой изменение суммы сбора, – не позднее пяти рабочих дней со дня соответствующего изменения (п. 6 ст. 6.1, п. 2 ст. 416 НК РФ);

– о прекращении деятельности, в отношении которой установлен торговый

сбор (п. 4 ст. 416 НК РФ). В этом случае датой снятия с учета в качестве плательщика сбора будет являться дата прекращения осуществления такой деятельности, указанная в уведомлении (п. 4 ст. 416 НК РФ).

Действия налогового органа. Получив от плательщика торгового сбора уведомление о постановке на учет, инспекция (п. 6 ст. 6.1, пп. 1, 3 ст. 416 НК РФ):

- в течение пяти рабочих дней после получения уведомления ставит плательщика сбора на учет;
- в течение пяти рабочих дней с момента постановки плательщика сбора на учет направляет ему соответствующее свидетельство.

Если плательщик сбора не направил соответствующее уведомление, инспекция вправе поставить его на учет на основании сведений, представленных уполномоченным органом. Осуществление деятельности, в отношении которой установлен торговый сбор, без направления уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора приравнивается к ведению деятельности без постановки на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 416 НК РФ). Ответственность за нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе установлена ст. 116 НК РФ.

## 2.4. Транспортный налог

Транспортный налог относится к региональным налогам. Налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период и порядок исчисления налога, установлены непосредственно гл. 28 «Транспортный налог» части второй НК РФ. Законодательные органы власти субъекта РФ в своих законодательных актах должны определить только: ставки налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

В Иркутской области транспортный налог установлен Законом Иркутской области «О транспортном налоге» от 4 июля 2007 г. № 53-ОЗ.

Налогоплательщики – лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. Физическое лицо признается также плательщиком транспортного налога, если транспортное средство было передано ему на основе доверенности на право владения и распоряжения оформленной до 29.07.2002 г. При этом физическое лицо должно самостоятельно уведомить налоговый орган по месту своего жительства о передаче транспортного средства на основании доверенности.

Объект налогообложения:

- наземные транспортные средства, к которым относятся автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы и мотосани;
- воздушные транспортные средства, к которым относятся самолеты, вертолеты и другие воздушные транспортные средства;
- водные транспортные средства, к которым относятся теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные транспортные средства.

Не признаются налогоплательщиками:

– FIFA (Federation Internationale de Football Association – международная федерация футбольных ассоциаций, которая является международным спортивным органом управления, обеспечивающим координацию футбола как вида спорта) и дочерние организации FIFA;

– конфедерации, национальные футбольные ассоциации (в том числе Российский футбольный союз), Организационный комитет «Россия-2018», дочерние организации Организационного комитета «Россия-2018», производители медиainформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых только в целях осуществления мероприятий, предусмотренных Федеральным законом «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

От транспортного налога освобождаются (не являются объектом налогообложения):

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

Сельскохозяйственным производителем является физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 % общего объема производимой продукции, а также рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной продукции, в том числе рыбной продукции, и уловы водных биологических ресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 % общего объема производимой продукции.

Налогоплательщик в целях подтверждения статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя предоставляет в налоговый орган расчет стоимости произведенной продукции с выделением доли произведенной сельскохозяйственной продукции без учета стоимости товаров приобретенных товаров в течение нало-

гового периода. Стоимость произведенной в течение налогового периода продукции определяется исходя из цен реализации указанной продукции, сложившихся у сельхозпроизводителя в течение налогового периода.

б) транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба.

В соответствии с Федеральным законом от 28.03.1998 № 53-ФЗ «О воинской обязанности и военной службе» к ней относится служба в Вооруженных Силах Российской Федерации и в войсках национальной гвардии Российской Федерации, в инженерно-технических, дорожно-строительных воинских формированиях при федеральных органах исполнительной власти и в спасательных воинских формированиях федерального органа исполнительной власти, уполномоченного на решение задач в области гражданской обороны, Службе внешней разведки Российской Федерации, органах федеральной службы безопасности, органах государственной охраны, органах военной прокуратуры, военных следственных органах Следственного комитета Российской Федерации и федеральном органе обеспечения мобилизационной подготовки органов государственной власти Российской Федерации, воинских подразделениях федеральной противопожарной службы и создаваемых на военное время специальных формированиях, а гражданами, имеющими гражданство (подданство) иностранного государства, и иностранными гражданами – в Вооруженных Силах Российской Федерации и воинских формированиях;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

При представлении в налоговый орган подлинника справки, подтверждающей факт угона (кражи) транспортного средства, транспортное средство, находящееся в розыске, не рассматривается как объект налогообложения. Справка выдается органами МВД России (ГУВД, ОВД, УВД и др.), осуществляющими работу по расследованию и раскрытию преступлений, в том числе угонов (краж) транспортных средств;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

В Российском международном реестре судов могут регистрироваться суда используемые в деятельности торгового мореплавания и сданные в аренду<sup>14</sup>:

1) суда, используемые для международных перевозок грузов, пассажиров и их багажа, буксировки. Не подлежат государственной регистрации в Российском международном реестре судов суда, если они зарегистрированы в реестрах судов иностранных государств и их возраст на дату подачи заявления о государственной регистрации в Российском международном реестре судов превышает пятнадцать лет;

2) суда, используемые для перевозок и буксировки в каботаже, при усло-

---

<sup>14</sup> Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации от 30.04.1999 г. № 81-ФЗ.

вии, что возраст этих судов на дату подачи заявления о государственной регистрации не превышает пятнадцать лет;

3) суда, используемые для разведки и разработки минеральных и других неживых ресурсов морского дна и его недр, гидротехнических и подводно-технических работ, а также для обеспечения указанных работ и видов деятельности;

4) самоходные суда с главными двигателями мощностью не менее 55 киловатт, несамоходные суда вместимостью не менее чем 80, построенные российскими судостроительными организациями после 1 января 2010 г. и используемые для таких целей как перевозка грузов, пассажиров и их багажа, в том числе на морской линии; рыболовства; разведки и разработки минеральных и других неживых ресурсов морского дна и его недр; лоцманской, ледовой лоцманской и ледокольной проводки; поисковых, спасательных и буксирных операций; подъема затонувшего в море имущества; гидротехнических, подводно-технических и других подобных работ; санитарного, карантинного и другого контроля; защиты и сохранения морской среды; проведения морских научных исследований; учебных, спортивных и культурных целей и иных целей.

5) суда, используемые для целей, рассмотренных выше в 4 пункте (за исключением судов рыбопромыслового флота), и принадлежащие на праве собственности гражданам Российской Федерации или российским юридическим лицам, при государственной регистрации таких судов в морских портах Российской Федерации, включенных в перечень морских портов, утвержденный Правительством Российской Федерации;

6) суда, которые используются для целей, рассмотренных выше в 4 пункте (за исключением судов рыбопромыслового флота), возраст которых на дату подачи заявления о государственной регистрации не превышает двадцать пять лет, которые зарегистрированы в реестрах судов иностранных государств и зафрахтованы по договорам фрахтования судна без экипажа (бербоут-чартеру) юридическими лицами, зарегистрированными в свободных экономических зонах, созданных в соответствии с законодательством Российской Федерации, при государственной регистрации таких судов в морских портах Российской Федерации, включенных в перечень морских портов, утвержденный Правительством Российской Федерации;

7) суда, используемые на морской линии, и суда, используемые для буксировки в каботаже (при условии, что продолжительность рейса между заходами в морские порты составляет не более двадцати четырех часов), принадлежащие на праве собственности гражданам Российской Федерации, юридическим лицам, зарегистрированным в соответствии с законодательством Российской Федерации, Российской Федерации, субъектам Российской Федерации или зафрахтованные ими по договорам фрахтования судна без экипажа (бербоут-чартеру);

8) суда, используемые для хранения и перевалки нефти, нефтепродуктов в морских портах РФ, при условии, что возраст этих судов на дату подачи заявления о государственной регистрации не превышает двадцать лет.

В Иркутской области предоставлены следующие льготы. Освобождаются от уплаты налога:

1) Категории физ. лиц:

а) ветераны Великой Отечественной войны, ветераны труда и инвалиды всех категорий;

б) один из родителей многодетной семьи, имеющей трех и более детей, не достигших возраста 18 лет, и (или) учащихся очной формы обучения, аспирантов, ординаторов, студентов, курсантов в возрасте до 24 лет, включая усыновленных, удочеренных, а также детей, не достигших возраста 18 лет, принятых под опеку (попечительство), переданных на воспитание в приемную семью (в отношении одного транспортного средства по выбору налогоплательщика);

в) граждане, получающие трудовую пенсию по старости, в отношении одного транспортного средства по выбору, из указанных, уплачивают налог в размере 20 % от установленных налоговых ставок;

г) один из родителей многодетной семьи, имеющей трех и более детей, не достигших возраста 18 лет, и (или) учащихся очной формы обучения, аспирантов, ординаторов, студентов, курсантов в возрасте до 24 лет, включая усыновленных, удочеренных, а также детей, не достигших возраста 18 лет, принятых под опеку (попечительство), переданных на воспитание в приемную семью; один из родителей, усыновивший (удочеривший) ребенка, оставшегося без попечения родителей, в том числе ребенка-инвалида, уплачивают транспортный налог в размере 10% от установленных налоговых ставок;

д) категории транспортных средств

2) В отношении одного транспортного средства по выбору налогоплательщика из указанных ниже:

а) легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с. (73,55 кВт) включительно;

б) легковые автомобили, с момента выпуска которых до 1-го числа налогового периода прошло 7 лет и более, с мощностью двигателя свыше 100 л.с. до 125 л.с. (свыше 73,55 кВт до 91,94 кВт) включительно;

в) мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 40 л.с. (29,42 кВт) включительно;

г) катера, моторные лодки или другие водные транспортные средства с мощностью двигателя до 100 л.с. (73,55 кВт) включительно.

3) В отношении одного транспортного средства по выбору налогоплательщика из указанных ниже:

а) легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно;

б) легковые автомобили, с года, следующего за годом выпуска которых по состоянию на 1 января текущего года прошло 7 лет и более, с мощностью двигателя свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно;

в) мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя свыше 40 л.с. (свыше 29,42 кВт) включительно;

г) катера, моторные лодки или другие водные транспортные средства с мощностью двигателя свыше 100 л.с.

Налоговая база:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели – мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

2) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

3) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – валовая вместимость в регистровых тоннах;

4) в отношении остальных водных и воздушных транспортных средств – единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговый период – календарный год.

Отчетные периоды для организаций – первый, второй, третий квартал. Законодательные органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами РФ, но не более (не менее) чем в 10 раз, чем установленные в гл. 28 НК. Исключение: могут быть уменьшены без ограничения налоговые ставки законами субъектов Российской Федерации в отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л.с. (до 110,33 кВт) включительно. Ставки представлены в приложении 4.

Допускается установление дифференцированных ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска автомобиля.

В случае если в технической документации на транспортное средство мощность двигателя указана в метрических единицах мощности (кВт), то соответствующий пересчет во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) осуществляется путем умножения мощности двигателя, выраженной в кВт, на множитель, равный 1,35962. При этом при пересчете во внесистемные единицы мощности (лошадиные силы) округление производится с точностью до второго знака после запятой.

Организации исчисляют налог и авансовые платежи самостоятельно. Формула для расчета транспортного налога за налоговый период:

$$\text{Транспортный налог} = \text{Налоговая база} * \text{Ст} * \text{К1} * \text{К2},$$

где Ст – налоговая ставка, К1 – применяется при регистрации или снятии с регистрации транспортного средства с учета в течение года, К2 – повышающий коэффициент, применяется для дорогостоящих легковых автомобилей, т.е. тех, которые включены в перечень моделей со средней стоимостью от 3 млн р.

$$\text{ТН Авансовый платеж} = \frac{1}{4} * \text{НБ} * \text{Ст} * \text{К1} * \text{К2}$$

$$\text{Транспортный налог за год} = \text{Транспортный налог} - \text{Авансовые платежи}$$

В случае регистрации (снятия с учета) транспортного средства в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента K1:

$$K1 = \frac{\text{Число полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика}}{\text{Число календарных месяцев в налоговом или отчетном периоде}}$$

Полным считается месяц, в котором транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снято с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца.

Если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении коэффициента.

С 1 января 2014 г. п. 2 ст. 362 НК РФ дополнен положениями, устанавливающими, в частности, следующее: при исчислении суммы налога в отношении отдельных категорий легковых автомобилей применяется повышающий коэффициент K2.

Коэффициент K2 (повышающий) применяется для дорогостоящих легковых автомобилей, т.е. тех, которые включены в перечень моделей со средней стоимостью от 3 млн р., утвержденный Министерством промышленности и торговли Российской Федерации.

Этот коэффициент зависит от средней стоимости автомобиля и количества лет, прошедших с года его выпуска. Количество лет, прошедших с года выпуска автомобиля, рассчитывается начиная с года выпуска соответствующего легкового автомобиля. Стоимость автомобиля и когда он был куплен налогоплательщиком и поставлен на учет, значения не имеет.

Таблица 21

### Порядок определения коэффициента K2

Средняя стоимость автомобиля, млн р.	До 01.01.2018 г.		С 1.01.2018 г.	
	Количество лет, прошедших с года выпуска (включая год выпуска)	Коэффициент K2	Количество лет, прошедших с года выпуска (включая год выпуска)	Коэффициент K2
От 3 до 5 включительно	Не более 1	1,5	Не более 3 лет	1,1
	От 1 до 2	1,3		
	От 2 до 3	1,1		
Свыше 5 до 10 включительно	Не более 5	2	Не более 5	2

Средняя стоимость автомобиля, млн р.	До 01.01.2018 г.		С 1.01.2018 г.	
	Количество лет, прошедших с года выпуска (включая год выпуска)	Коэффициент К2	Количество лет, прошедших с года выпуска (включая год выпуска)	Коэффициент К2
Свыше 10 до 15 включительно	Не более 10	3	Не более 10	3
Свыше 15	Не более 20		Не более 20	

Порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли (Министерством промышленности и торговли РФ). Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов рублей, подлежащий применению в очередном налоговом периоде, размещается не позднее 1 марта очередного налогового периода на официальном сайте указанного органа в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Начиная с 2015 г. в НК РФ установлены особенности исчисления транспортного налога в отношении транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре транспортных средств системы взимания платы. Сведения из реестра представляются в налоговые органы ежегодно до 15 февраля в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти в области транспорта по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Данный порядок исчисления применяется в размере платы в систему «Платон» за год, если данная плата составляет не менее суммы исчисленного за этот год транспортного налога. Если же сумма налога превышает размер указанной платы, льгота предоставляется путем уменьшения суммы налога на размер платы.

Движение таких транспортных средств по автодорогам общего пользования федерального значения допускается при условии внесения платы в счет возмещения вреда, причиняемого автодорогам. Размер платы с 15.11.2015 по 14.04.2017 составил 1,5293 р., а с 15.04.2017 по 30.06.2018 – 1,9023 р. на один километр пути, пройденного по указанным автодорогам.

Чтобы исчислить транспортный налог за грузовик, по которому вносятся платежи в систему «Платон» (в счет возмещения вреда, причиняемого дорогам грузовиками с разрешенной максимальной массой свыше 12 тонн), требуется:

- исчислить налог за год (налоговый период) за грузовик в общепринятом порядке (Транспортный налог = Налоговая база \* Ст \* К1 \* К2);
- рассчитать налог за год с учетом платежей в систему «Платон».

Транспортный налог = Транспортный налог – Уплаченные платежи за грузовик за год в систему «Платон».

Если результат равен нулю или отрицательный, сумма налога принимается равной нулю.

Лизингодатель не может уменьшить транспортный налог за зарегистрированный на него грузовик на плату «Платону», уплаченную за этот грузовик лизингополучателем.

Плата «Платону» уменьшает транспортный налог к уплате только по конкретному грузовику и на сумму налога за другие автомобили не влияет.

Если законом субъекта РФ, в котором зарегистрирован грузовик, установлены отчетные периоды по транспортному налогу, то авансовые платежи по грузовику исчисляются в обычном порядке (без уменьшения на плату «Платону»), но в бюджет не уплачиваются.

Для подтверждения права на уменьшение транспортного налога необходимо представить в налоговый орган соответствующие документы, например, чеки, квитанции о внесении платы на конкретный лицевой счет автомобиля в системе «Платон», распечатки (детализации) произведенной оплаты. В отношении физических лиц уменьшение налога на плату «Платон» в соответствии с НК РФ является налоговой льготой, поэтому для получения льготы по транспортному налогу надо представить в налоговую инспекцию по месту жительства заявление о предоставлении льготы с указанием, к какому именно автомобилю будет применяться льгота по транспортному налогу.

Для физических лиц транспортный налог исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств. Информацию о транспортном средстве, его характеристиках, владельце и сроках регистрации в налоговую инспекцию представляет орган, который осуществляет государственную регистрацию тех или иных транспортных средств. Например, государственную регистрацию автотранспорта осуществляют подразделения ГИБДД, которые передают сведения в налоговые органы.

Физические лица уплачивают транспортный налог на основе налоговых уведомлений. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления. В случае если за физическим лицом зарегистрировано несколько транспортных средств и налог по ним исчисляется одним налоговым органом, то такому налогоплательщику может быть выписано одно налоговое уведомление, в котором отражены все транспортные средства, подлежащие налогообложению.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Физические лица уплачивают налог в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата авансовых платежей налогоплательщиками – физическими лицами не предусмотрена.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения

транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. Например, в Иркутской области предусмотрена ежеквартальная уплата налога для организаций. Организации в Иркутской области, уплачивают налог путем внесения авансовых платежей по итогам отчетных периодов (первый, второй и третий кварталы).

Уплата авансовых платежей и предоставление в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств расчета производится не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

По итогам налогового периода (года) производят окончательную уплату суммы налога за вычетом авансовых платежей до 5 февраля и предоставляют в налоговый орган декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Транспортный налог уплачивается в бюджет субъекта РФ.

## 2.5. Государственная пошлина

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц (плательщиков), при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, субъектов РФ и органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ. Государственные органы и должностные лица не вправе взимать за совершение юридически значимых действий иные платежи, за исключением государственной пошлины.

Органы и должностные лица представляют в налоговые органы информацию о совершенных юридически значимых действиях в порядке, установленном Минфином РФ. Плательщики государственной пошлины – организации и физические лица (включая иностранные организации, иностранных граждан и лиц без гражданства), если они:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий. К юридически значимым действиям приравнивается выдача документов (их копий, дубликатов), за исключением предоставления сведений из государственных реестров;

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины приведены в таблице 22.

Таблица 22

### Порядок и сроки уплаты государственной пошлины

Действие	Срок уплаты
При обращении в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям	До подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной)

Действие	Срок уплаты
При выступлении ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями	В 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда
При обращении за совершением нотариальных действий	До совершения нотариальных действий
При обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов)	До выдачи документов (их копий, дубликатов)
При обращении за проставлением апостиля (специальный штамп на национальном документе для его признания за рубежом)	До проставления апостиля
При предъявлении ювелирных, других бытовых изделий на опробование и клеймение	До выдачи изделий
При обращении за ежегодным подтверждением регистрации судна в Российском международном реестре судов	Не позднее 31 марта года, следующего за годом регистрации судна в реестре РФ или за последним годом, в котором было осуществлено такое подтверждение
При обращении за совершением иных юридически значимых действий	До подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов
При предъявлении различных предметов, изделий, материалов и камней на экспертизу	До выдачи результатов экспертизы
При проведении экспертизы на территориях музеев и экспертизы драгоценных камней по запросу правоохранительных органов	После проведения экспертизы и оформления соответствующих документов, но до выдачи результатов экспертизы

Государственная пошлина уплачивается плательщиком, за исключением:

1) если одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, – государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях;

2) если среди обратившихся лиц одно лицо (несколько лиц) освобождено от уплаты государственной пошлины – размер пошлины уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от ее уплаты. При этом оставшаяся часть суммы уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от уплаты.

Государственная пошлина уплачивается:

1) в наличной форме – подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата;

2) или безналичной форме – подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении.

Особенности уплаты государственной пошлины зависят:

1) от вида совершаемых юридически значимых действий,

- 2) категории плательщиков,
- 3) иных обстоятельств, предусмотренных НК, т.е. специфических для каждого вида юридически значимого действия.

Определение размера государственной пошлины имеет свои особенности. Например, при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям и в арбитражные суды пошлина уплачивается при подаче как имущественных, так и неимущественных исков, цену иска истец определяет самостоятельно или ее определяет судья по установленным законодательством правилам. Причем в цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пеней) и проценты. При увеличении истцом размера исковых требований недостающая сумма государственной пошлины доплачивается в соответствии с увеличенной ценой иска, а при уменьшении истцом размера исковых требований сумма излишне уплаченной государственной пошлины возвращается.

Главой 25.3 установлены особенности уплаты государственной пошлины:

- 1) при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям (ст. 333.20);
- 2) при обращении в арбитражные суды (ст. 333.22);
- 3) при обращении за совершением нотариальных действий (ст. 333.25);
- 4) при государственной регистрации актов гражданского состояния и других юридически значимых действий, совершаемых органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами (ст. 333.27);
- 5) при совершении действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из гражданства РФ, а также с въездом или выездом из РФ (ст. 333.29);
- 6) при государственной регистрации выпуска ценных бумаг, средств массовой информации, за право вывоза (временного вывоза) культурных ценностей, за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц, за получение ресурса нумерации (ст. 333.34).

Приводим ниже размеры некоторых ставок государственных пошлин, которые предусмотрены ст. 333.19-333.34 НК РФ.

Ставки госпошлины при обращении в ВС РФ, суды общей юрисдикции или к мировым судьям

Ставки по обращениям в суды при подаче иска имущественного характера, административного искового заявления имущественного характера, подлежащих оценке, указаны в таблицах 23–29.

Таблица 23

Ставки государственной пошлины по обращениям в суды

Цена иска, р.	Пошлина и процентная ставка	Лимит
до 20 000	4 %	Не меньше 400 р.
от 20 001 до 100 000	800 р. +3 %	Процент списывается с суммы более 20 000 р.
от 100 001 до 200 000	3 200 р. +2 %	Проценты взимаются с суммы более 100 000 р.
от 200 001 до 1 000 000	5 200 р. + 1 %	Процент снимается с суммы более 200 000 р.

Цена иска, р.	Пошлина и процентная ставка	Лимит
более 1 000 000	13 200 р. + 0,5 %	Процент списывается с суммы больше 1 000 000 р., но не свыше 60 000 р.

Таблица 24

## Ставки государственной пошлины за другие услуги

Наименование услуги, обращения	Сумма госпошлины	
	для физических лиц	для юридических лиц
Иски имущественного характера, не подлежащие оценке. Иски неимущественного характера	300 р.	6 000 р.
Заявление о расторжении брака	600 р.	—
Иск по делу о взыскании алиментов	150 р. Может быть увеличена в 2 раза, если решение будет не в пользу истца	—

Таблица 25

## Ставки государственной пошлины за госрегистрацию юридических лиц, индивидуальных предпринимателей

Наименование услуги, обращения	Размер госпошлины
Госрегистрация юрлица	4 000 р.
Внесение поправок в учредительные документы юрлица	800 р.
Ликвидация юрлица	800 р.
Повторная выдача свидетельства о госрегистрации юрлица	800 р.
Госрегистрация физлица в качестве ИП	800 р.
Ликвидация деятельности ИП	160 р.
Повторное получение свидетельства о регистрации ИП	160 р.

Таблица 26

## Ставки государственной пошлины при обращении к нотариусу

Наименование услуги	Размер госпошлины
Заверение, удостоверение доверенностей на совершение сделок, требующих нотариальной формы	200 р.
Удостоверение договоров об ипотеке на жилье при возврате кредита, предоставленного на приобретение или строительство жилого дома, квартиры и других доверенностей	200 р.
Заверение брачного договора	500 р.
Удостоверение доверенностей на право пользования и/или распоряжения имуществом	Физические лица оплачивают 500 р. Дети, усыновленные, супруги, родители, полнородные братья и сестры – 100 р.
Заверение доверенностей на право пользования и/или распоряжения автомобилем	Физлица выплачивают 400 р. Лица исключения – 250 р.
Выдача свидетельства о праве на наследство по закону и по завещанию	Дети, в том числе усыновленные, супруги, родители, полнородные братья и сестры

Наименование услуги	Размер госпошлины
	наследодателя оплачивают – 0,3 % стоимости наследуемого имущества, но не больше 100 тыс. р. Другие наследники – 0,6 % стоимости наследуемого имущества, но не больше 1 млн р.

Таблица 27

Ставки государственной пошлины за госрегистрацию прав собственности на ТС, а также выдачу или замену водительского удостоверения

Наименование услуги	Размер госпошлины
Госрегистрация ТС и другие регистрационные действия, связанные с выдачей ПТС	800 р.
Выдача российского водительского удостоверения, обыкновенного, на бумажной основе. Замена утраченного документа, неважно, было оно потеряно или уже непригодно	500 р.
Выдача российских водительских прав на пластиковой основе. Замена утраченных документов	2 тыс. р.
Выдача международных водительских прав или их замена	1,6 тыс. р.
Выдача дубликата свидетельства о госрегистрации ТС или его замена	800 р.

Таблица 28

Ставки государственной пошлины за госрегистрацию актов гражданского состояния (брак, развод)

Наименование услуги	Размер госпошлины
Регистрация брака и выдача свидетельства о браке	350 р.
Регистрируется отцовство с соответствующим свидетельством	350 р.
Регистрация перемены ФИО	1,6 тыс. р.

Таблица 29

Ставки государственной пошлины за выдачу паспорта гражданина РФ, загранпаспорта

Наименование услуги	Размер госпошлины
Выдача паспорта РФ	300 р.
Замена паспорта, потерянного или пришедшего в негодность	1 500 р.
Выдача загранпаспорта	2 000 р.
Оформление и выдача загранпаспорта нового поколения	3 500 р.
Оформление загранпаспорта ребенку, возраст которого менее 14 лет	1 000 р.
Оформление загранпаспорта нового поколения на ребенка в возрасте до 14 лет	1 500 р.

Если среди лиц, обратившихся за совершением юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) в соответствии с гл. 253 НК РФ освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины, то ее размер уменьшается пропорционально числу лиц, освобожденных от уплаты. Оставшаяся часть суммы государственной пошлины уплачивается лицом (лицами), не осво-

божденным (не освобожденными) от ее уплаты. В случае принятия судом решения в пользу истца он освобождается от уплаты государственной пошлины.

Льготы по уплате государственной пошлины дифференцированы в зависимости от категории плательщиков, вида совершаемых действий и регулируются ст. 333.35–333.39 Налогового кодекса.

В том случае, когда истец освобожден от уплаты государственной пошлины, ее уплачивает ответчик (если он не освобожден от уплаты государственной пошлины) пропорционально размеру удовлетворенных арбитражным судом исковых требований.

При совершении нотариусом нотариальных действий с выездом к плательщику государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в 1,5 раза.

Законодательством установлены льготы по уплате государственной пошлины, которыми могут воспользоваться, например, следующие категории налогоплательщиков:

- федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды РФ, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии – за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений;

- суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи – при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд Российской Федерации (КС РФ);

- суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта РФ – при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов РФ;

- федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта РФ или орган местного самоуправления – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

- Банк России – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется им в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством РФ;

- организации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае, если такие ценные бумага переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

- организации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при

увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства РФ;

– государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей – за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении;

– физические лица – авторы культурных ценностей – за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей;

– органы государственной власти, органы местного самоуправления – за предоставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций;

– физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в КС РФ. при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

– физические лица – участники и инвалиды Великой Отечественной войны – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в КС РФ. при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния.

Может предоставляться отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины по ходатайству заинтересованного лица на срок до 1 года. На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка.

Основания и порядок возврата или зачета государственной пошлины.

Не подлежит возврату уплаченная государственная пошлина:

1) при добровольном удовлетворении ответчиком (административным ответчиком) требований истца (административного истца) после обращения их в Верховный Суд Российской Федерации, арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления (административного искового заявления) к производству, а также при утверждении мирового соглашения, соглашения о примирении Верховным Судом Российской Федерации, судом общей юрисдикции;

2) уплаченная за регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, в случае, если впоследствии не была произведена государственная регистрация соответствующего акта гражданского состояния или не были внесены исправления и изменения в записи актов гражданского состояния;

3) уплаченная за государственную регистрацию прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, сделок с ним, в случае отказа в государственной регистрации.

Подлежит возврату уплаченная государственная пошлина частично или полностью в случае:

1) уплаты государственной пошлины в большем размере, чем это предусмотрено;

2) возвращения заявления, жалобы или иного обращения, или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами. Если государственная пошлина не возвращена, ее сумма засчитывается в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, административного иска, если не истек 3-годовой срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску, административному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины;

3) прекращения производства по делу (административному делу) или оставления заявления (административного искового заявления) без рассмотрения Верховным Судом Российской Федерации, судами общей юрисдикции или арбитражными судами;

4) при заключении мирового соглашения до принятия решения Верховным Судом Российской Федерации, арбитражными судами возврату истцу подлежит 50% суммы уплаченной им государственной пошлины. Данное положение не применяется в случае, если мировое соглашение заключено в процессе исполнения судебного акта;

5) отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган (к должностному лицу), совершающий (совершающему) данное юридически значимое действие;

6) отказа в выдаче паспорта гражданина РФ для выезда из РФ и въезда в РФ, удостоверяющего личность гражданина за пределами территории и на территории РФ, проездного документа беженца;

7) при прекращении государственной регистрации права, ограничения (обременения) права на недвижимое имущество, сделки с ним на основании соответствующих заявлений сторон договора возвращается половина ( $\frac{1}{2}$ ) уплаченной государственной пошлины.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится по заявлению плательщика, поданному в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые уплачена (взыскана) государственная пошлина. Заявление о возврате по делам, рассматриваемым в судах, а также мировыми судьями, подается в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело. Заявление может быть подано в течение 3 лет со дня уплаты со дня уплаты указанной суммы.

К заявлению прилагаются:

1) решения, определения или справки судов, органов и (или) должностных лиц, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата;

2) подлинные платежные документы в случае, если государственная пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, – копии указанных платежных документов.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины осуществляется органом Федерального казначейства в течение 1 месяца со дня подачи заявления о возврате.

Плательщик государственной пошлины имеет право на зачет излишне уплаченной (взысканной) пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия. Зачет производится по заявлению плательщика, предъявленному в уполномоченный орган (должностному лицу), в который (к которому) он обращался за совершением юридически значимого действия. Заявление может быть подано в течение 3 лет со дня принятия соответствующего решения суда о возврате государственной пошлины из бюджета или со дня уплаты этой суммы в бюджет.

К заявлению о зачете прилагаются:

1) решения, определения и справки судов, органов и (или) должностных лиц об обстоятельствах, являющихся основанием для полного возврата государственной пошлины,

2) платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины.

При уплате государственной пошлины следует иметь в виду, что в доход федерального бюджета по местонахождению банка, принявшего платеж, перечисляется пошлина:

- по делам арбитражных судов;
- по делам КС РФ;
- по делам Верховного Суда Российской Федерации;
- за государственную регистрацию фирм и внесение изменений в их учредительные документы.

В остальных случаях пошлина зачисляется в доход местного бюджета по местонахождению банка, принявшего платеж.

## **2.6. Налог на доходы физических лиц**

Налог на доходы физических лиц был введен в России с 1 января 2001 г. (до этой даты в России взимался подоходный налог с физических лиц).

Налогоплательщики:

- физические лица – резиденты РФ;
- физические лица – не резиденты РФ, но получающие доходы от источников на территории РФ (статус резидента определен ст. 207 НК).

Объект налогообложения:

- для физических лиц резидентов РФ – доходы, полученные от источников в РФ и за ее пределами;
- для физических лиц, не имеющих статуса резидента РФ – доходы, полученные от источников на территории РФ.

Налоговая база:

- доходы, полученные физическими лицами в денежной форме;
- доходы, полученные физическими лицами в натуральной форме (ст. 211);

– доходы, полученные физическими лицами в виде материальной выгоды (ст. 212).

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Для доходов, облагаемых по ставке 13 %, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде больше суммы доходов, облагаемых по ставке 13 %, то в этом налоговом периоде налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой вычетов и суммой доходов не переносится.

Для доходов, облагаемых по иным ставкам, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом стандартные, социальные, профессиональные, имущественные налоговые вычеты не применяются.

При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), имущества (с НДС, акцизами). К доходам в натуральной форме, в частности, относятся:

1) оплата коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе;

3) оплата труда в натуральной форме.

В отдельных статьях Налогового кодекса рассматриваются особенности включения в налоговую базу доходов, полученных по договорам страхования, негосударственного пенсионного обеспечения; от долевого участия в деятельности организации; от операций с ценными бумагами и т.п. В ст. 217 НК приводится перечень доходов, не подлежащих налогообложению. Так, не облагаются пособия по беременности и родам, пенсии в соответствии с законодательством РФ и другие выплаты. Особое внимание следует уделить п. 28 ст. 217, в котором перечислены виды выплат, которые не облагаются в пределах 4 000 р. на одно физическое лицо за год. Например, гражданин получил материальную помощь в сумме 6 000 р. в январе, в облагаемый доход будет включено 2 000 р. (6 000 р. – 4 000 р.). Общее представление о налоге дает схема, из которой видно, что разные виды доходов облагаются по разным ставкам (см. приложение 5).

Порядку применения стандартных вычетов посвящена ст. 218 НК РФ. С помощью этой группы вычетов государство стремится показать свое уважение, внимание к определенным категориям населения. Стандартные вычеты подразделяются на 3 вида.

1 вид. Вычет предоставляется в сумме 3 000 р. за каждый месяц налогового периода: лицам, пострадавшим от ядерных аварий (в ст. 218 приводится подробный перечень таких лиц); инвалидам 1, 2, 3-й группы, которые стали таковыми

на военной службе или вследствие выполнения обязанностей военной службы и другим категориям населения.

2 вид. Вычет предоставляется в сумме 500 р. за каждый месяц налогового периода: героям Советского Союза, героям Российской Федерации, лицам награжденным орденом Славы трех степеней, участникам Великой Отечественной войны, инвалидам детства, инвалидам 1-й и 2-й групп, гражданам, выполнявшим интернациональный долг в Афганистане и участникам боевых действий на территории Российской Федерации и другим категориям населения. Необходимо отметить, что если налогоплательщик имеет право на несколько вычетов 1 и 2 группы одновременно, то предоставляется только один – максимальный.

3 вид. Вычет в размере 1 400 р. за каждый месяц предоставляется на первого и второго ребенка, 3 000 р. на третьего и каждого последующего ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями и действует до месяца, в котором доход, исчисленный с начала налогового периода работодателем, предоставляющим данный вычет, не превысил 350 000 р. Такой налоговый вычет 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, супругов, опекунов и попечителей. Специальный вычет предоставляется на ребенка-инвалида: родителям по 12 000 р., опекунам по 6 000 р. Единственному родителю вычет производится в двойном размере. При этом необходимо иметь в виду, что вычет на ребенка –инвалида прибавляется к основному вычету на ребенка. Например, 1 400 + 12 000 р. или, если этот ребенок третий, то: 3 000 + 12 000 р. Все виды стандартных вычетов предоставляются на основании письменного заявления и подтверждающих документов только у одного (любого) из работодателей.

Налогоплательщики имеют право на получение социальных налоговых вычетов, которые подразделяются на шесть видов и размер которых может быть ограничен в зависимости от вида вычета. Общее представление о системе социальных вычетов дает таблица 30.

Таблица 30

Социальные вычеты по налогу на доходы физических лиц в РФ<sup>15</sup>

№	Направление расходов	Статья НК	Сумма вычета
1	Расходы на благотворительность только в виде денежной помощи определенным организациям на перечисленные в НК цели	Ст. 219 п. 1 п/п. 1	В размере фактических расходов, но не более 25 % от суммы дохода налогоплательщика за год

<sup>15</sup> Список видов лечения и медикаментов представлен в Постановлении Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201 в послед, действ. ред. «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета».

№	Направление расходов	Статья НК	Сумма вычета
2	На лечение налогоплательщика по отдельным (дорогостоящим) видам лечения*	Ст. 219 п. 1 п/п. 3	В размере фактических расходов
3	Образование своих детей до 24 лет по очной форме обучения Образование детей, находящихся под опекой в возрасте до 18 лет по очной форме обучения	Ст. 219 п. 1 п/п. 2	В размере фактических расходов, но не более 50000 р. на каждого ребенка
4	На образование брата (сестры) налогоплательщика по очной форме обучения в возрасте до 24 лет	Ст. 219 п. 1 п/п. 2	В размере фактических расходов, но не более 120 000 р. по данным направлениям расходов в совокупности
5	На образование налогоплательщика по любой форме обучения	Ст. 219 п. 1 п/п. 2	
	На прохождение независимой оценки квалификации работника в установленном порядке.	Ст. 219 п. 1 п/п. 2	
6	На лечение и медикаменты для самого налогоплательщика, его супруга, супруги, его родителей и его детей до 18 лет*	Ст. 219 п. 1 п/п. 3	
7	В сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений»	Ст. 219 п. 1 п/п. 4	
8	На негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование по договорам заключенным в пользу самого налогоплательщика, в пользу супруга (вдовы, вдовца), родителей (усыновителей), детей-инвалидов (усыновленных, опекаемых)	Ст. 219 п. 1 п/п. 5	

Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода. Кроме того, на некоторые вычеты можно получить налоговое уведомление в налоговом органе и начать пользоваться вычетом у работодателя, не дожидаясь окончания календарного года. Это вычеты на обучение, лечение и страхование жизни. Вычеты 4 и 5 могут предоставляться у работодателя без налогового уведомления от налоговых органов, но только в том случае, если именно этот работодатель удерживает и перечисляет в пенсионный фонд взносы на счет гражданина.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественных налоговых вычетов, которые подразделяются на 4 вида.

1 вид. Продажа имущества. Вычет предоставляется в сумме, полученной от продажи домов, квартир, дач, садовых домов и земельных участков, и долей в этих видах имущества, находившихся в собственности менее 5 (3) лет, но не превышающих 1 000 000 р., а также в сумме, полученной от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее 3 лет, но не превышающей 250 000 р.

Кроме того, законодательство предоставляет налогоплательщику право

вместо вычетов в 1 млн р. и 250 000 тыс. р. получить вычет в размере расходов на приобретение этого имущества. Например, гражданин продал квартиру, которую получил по наследству год назад за 2 500 000 р. и автомобиль за 300 000 р., который купил т.ж. год назад за 250 000 р. Налогообложение гражданина по этим сделкам будет выглядеть следующим образом. Имущественный вычет при продаже квартиры составит 1 000 000 р., в облагаемый налогом доход будет включено 1 500 000 р. (2 500 000 р. – 1 000 000 р.). Имущественный вычет при продаже автомобиля составит 250 000 р., в облагаемый налогом доход будет включено 50 000 р. (300 000 р. – 250 000 р.).

Предельный срок владения имуществом, при превышении которого сумма от реализации имущества не включается в налогооблагаемый доход составляет 5 лет, это относится к сумме, полученной от продажи от продажи домов, квартир, дач, садовых домов и земельных участков и долей в этих видах имущества. Однако, срок снижается до 3 лет, если это имущество было получено гражданином в порядке приватизации, по договору ренты с пожизненным содержанием, по наследству или дарению от близких родственников. Во всех остальных случаях предельный срок составляет 3 года. Кроме того, если имущество было приобретено после 1 января 2016 г., то при его продаже налоговые органы имеют право корректировать сумму налогооблагаемого дохода, сумма не должна быть меньше, чем 70 % от кадастровой стоимости объекта.

2 вид. В тех случаях, когда имущество физического лица (дом и земельный участок принудительно выкупается государством, вычет физическому лицу предоставляется в той сумме за которую государство выкупило имущество или предоставило взамен другого имущества. Например, рыночная цена жилого дома с земельным участком составила 500 000 р., гражданину взамен предоставили новую квартиру, рыночная стоимость которой 3 000 000 р. В декларации гражданин обязан указать доходы – 3 000 000 р. и вычет так же в сумме 3 000 000 р. Фактически гражданин налог не уплачивает, но декларацию подать обязан, если имущество было в собственности менее 5 лет.

3 вид. Покупка имущества. Вычет предоставляется в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, или долей в доме или квартире в размере фактически произведенных расходов,

Имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления и необходимых документов: либо при подаче декларации по окончании налогового периода, либо в течение года у работодателя после проверки документов в налоговом органе.

Предельный размер вычета одному физическому лицу составляет 2 000 000 р. В том случае, если гражданин при покупке одного объекта недвижимости использовал вычет не полностью, он может перенести этот остаток на другой объект. Например, гражданин купил комнату в коммунальной квартире за 700 000 р. и заявил вычет, а через три года купил квартиру за 1 800 000 р. Второй раз он сможет заявить вычет на сумму:  $2\,000\,000 - 700\,000 = 1\,300\,000$  р. В третий раз он вычет заявить не сможет, так как предельный размер использован полностью.

Однако сам вычет в пределах 2 000 000 р. может применяться в течение неограниченного количества лет до полного погашения.

В том случае, если родитель приобретает в собственность ребенка до 18 лет квартиру, он может заявить имущественный вычет в пределах своих фактических расходов с учетом предельного размера вычета.

4 вид. В сумме, направленной на погашение процентов по кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованных им на новое строительство либо приобретение жилого дома или квартиры. Общий размер вычета по этому направлению не превышает 3 млн р., предоставляется только по одному объекту и так же как и 3 вид может использоваться в течении неограниченного количества лет до полного погашения.

Далее рассмотрим профессиональные налоговые вычеты, которые распределяются на три вида.

1 вид. Индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением доходов. Если налогоплательщики не в состоянии подтвердить свои расходы, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов.

2 вид. Налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением работ (оказанием услуг).

3 вид. Налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждений авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету по установленным нормативам (например, при создании художественно-графических произведений, фоторабот – 30 % суммы дохода).

Налоговым законодательством предусмотрены инвестиционные налоговые вычеты. Первый вычет предоставляется в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком от реализации особых видов ценных бумаг, которые находились в собственности более трех лет. Ценные бумаги должны соответствовать требованиям п/п 1 и 2 п. 3 ст. 214 НК РФ. Законодательством установлен предельный размер вычета, который рассчитывается по формуле с учетом даты приобретения и погашения разных ценных бумаг и в любом случае не может превышать 3 млн р. в год и соответственно 9 млн р. за три года. Второй вычет связан с размещением денежных средств на инвестиционном счете. Сумма счета для целей этого вычета не должна превышать 400 000 р. Налогоплательщик сможет вернуть себе налог с той суммы денежных средств, которую он разместил на инвестиционном счете на три года, т.е. можно вернуть не больше 52 000 р. уплаченного в отчетном году НДФЛ. Третий вычет также связан с инвестиционным вычетом на три года и в сумме, не превышающей 400 000 р. Смысл вычета заключается в том, что если налогоплательщик не вернул

себе 52 000 р. по второму вычету, то он может фактически не уплачивать НДФЛ с доходов, которые получит от размещения денежных средств на инвестиционном счете за три года. Естественно, что по всем вычетам существует целый ряд особенностей предусмотренных законодательством.

Обязанности налоговых агентов и другие элементы НДФЛ. Российские организации, индивидуальные предприниматели от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется ставка 13 % начисленных налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога, налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения таких обстоятельств, письменно сообщить об этом в налоговый орган (например, в случае, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев).

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов на счета налогоплательщиков.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, – для доходов в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, – для доходов в натуральной форме и в виде материальной выгоды. Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Кроме того, в порядке налогообложения доходов физических лиц можно выделить налогообложение доходов индивидуальных предпринимателей, лиц, занятых частной практикой. Доходы этих физических лиц могут облагаться налогами по традиционной системе (налог на доходы физических лиц, НДС и т.п.) и при определенных условиях в отношении этих лиц могут применяться специальные налоговые режимы. Особенности применения специальных налоговых режимов в значительной мере регулируются законодательством субъектов РФ и рассмотрены в других разделах пособия.

Основной особенностью уплаты НДФЛ этими категориями налогоплательщиков является предоставление профессионального вычета и наличие обязанности по уплате авансовых платежей. В случае появления в течение года у налогоплательщиков, доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода

от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется самим налогоплательщиком. Исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов. Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50 %) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от осуществления деятельности, указанной в п. 1 настоящей статьи, на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по не наступившим срокам уплаты. Перерасчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом не позднее пяти дней с момента получения новой налоговой декларации.

В заключение несколько слов необходимо сказать и о декларировании. Налоговая декларация представляется индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами, лицами, занимающимися частной практикой и иными физическими лицами не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом в налоговый орган по месту жительства.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактических уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

## **2.7. Налог на прибыль организаций**

Прибыль относится к показателю, позволяющему оценить экономическую безопасность организации. Именно прибыль является источником развития субъекта предпринимательской деятельности. В соответствии с налоговым законодательством установлено изъятие части прибыли в виде налога на прибыль. Порядок исчисления доходов и расходов для налога на прибыль по НК РФ позволяет налогоплательщику принимать оптимальные решения по снижению суммы налога законным способом. Налог на прибыль организаций – федеральный прямой (подходный) налог, установлен гл. 25 НК РФ, действующей с 1 января 2002 г. С введением в действие с 01.01.2002 г. гл. 25 НК РФ учет разделился на бухгалтерский и налоговый, отменены налоговые льготы и расширен перечень расходов, учитываемых при определении налоговой базы. В ст. 313 дано

определение налогового учета и установлено, что налоговая база определяется по данным налогового учета.

Организации, являющиеся налогоплательщиками налога на прибыль, и соответствующие объекты обложения представлены в таблице 31.

Таблица 31

Налогоплательщики и объекты налогообложения по налогу на прибыль

Налогоплательщики	Российские организации	Иностранные организации, осуществляющие свою предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства (филиал, отделение, бюро, контора, агентство и т.п.)	Иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Российской Федерации через представительства
Объект	Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ	Полученные через постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ	Доходы, полученные от источников в Российской Федерации

С 1 января 2012 г. организации для целей налога на прибыль могут добровольно объединяться в консолидированную группу налогоплательщиков (КГН), вследствие чего для них начинают действовать особые правила исчисления и уплаты налога, а также декларирования и проверок. Учет доходов и расходов ведется в регистрах налогового учета, запись в регистры производится на основе данных первичных документов бухгалтерского учета.

Доходы в соответствии с гл. 25 НК РФ разделены на три группы:

1. Доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, включают рыночную стоимость реализованных товаров (работ, услуг), иного имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав без акцизов и НДС (ст. 249 НК РФ). Любая стоимость товаров, работ, услуг, имущественных прав признается рыночной, кроме стоимости (тарифа) по контролируемым сделкам между взаимозависимыми лицами (ст. 105.3 НК РФ)

$$\text{Доходы} = \text{Выручка} - \text{Акцизы} - \text{НДС}.$$

2. Внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ), то есть доходы, получение которых не связано с реализацией товаров, работ, услуг. Например, полученные дивиденды; в виде полученных процентов за выданные займы; стоимости безвозмездно полученного имущества; стоимость излишков товарно-материальных ценностей, выявленных при инвентаризации; списанной кредиторской задолженности и др.

3. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы (ст. 251 НК РФ). В НК РФ дан исчерпывающий перечень доходов, не подлежащих налогообложению.

Расходы также разделены на три группы:

1. Расходы, связанные с производством и приобретением, хранением и реализацией (ст. 252–264 НК РФ);
2. Внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ);
3. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки налогоплательщика, направленные на получение дохода. Для подтверждения расходов применяются документы бухгалтерского учета, установленные в соответствии с российским законодательством и зарубежным деловым оборотом (ст. 252 НК РФ).

I-я группа расходов «Расходы, связанные с производством и реализацией» подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы.

Расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ).

В данную группу включаются любые начисления в пользу работника в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. Доходы, полученные в натуральной форме, пересчитываются на дату получения в стоимостную форму.

Кроме того, в расходы на оплату труда включаются суммы взносов работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых по ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» и добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами) РФ, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности. Взносы на добровольное страхование работников включаются в расходы по фактической сумме уплаченного взноса, но не более суммы, рассчитанной по установленному нормативу, при соблюдении условий, указанных в таблице 32.

Материальные расходы (ст. 254 НК РФ) – это расходы на приобретение: сырья и материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг); упаковку; на другие производственные и хозяйственные нужды; имущества, не являющегося амортизируемым имуществом.

Кроме того, к данной группе расходов относят расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, технологические потери при производстве и (или) транспортировке; расходы на горно-подготовительные работы.

**Виды и нормативы отчислений организаций  
на добровольное страхование работников**

Вид договора страхования	Условия соответствия	Максимальный размер отчислений, в % от расходов на оплату труда без суммы взносов
Долгосрочного страхования жизни	Заключается на срок не менее 5 лет и в течение этих 5 лет не предусматривает страховых выплат, в том числе в виде рент, аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица) или причинения вреда здоровью, в пользу застрахованного лица.	12 % от суммы расходов на оплату труда без взносов
Пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения	Предусматривает выплату пенсий (пожизненно или до истощения средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования – выплату пенсий пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление государственной пенсии	
Добровольного личного страхования работников	Заключается на срок не менее одного года. Предусматривает оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников	6 % от суммы расходов на оплату труда без взносов
Добровольного личного страхования	Заключается исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или причинения вреда здоровью застрахованного лица, при выполнении трудовых обязанностей	15 000 р. в расчете на одного застрахованного в год

При определении суммы материальных расходов при списании сырья и материалов на производство, в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки: метод оценки по стоимости единицы запасов; метод оценки по средней стоимости; метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Выбранный налогоплательщиком метод оценки закрепляется в приказе по учетной политике на налоговый период, изменить метод можно с начала налогового периода, т.е. 01.01.

Амортизация (ст. 256–259.3 НК РФ).

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 р., которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации, т.е. к амортизируемому имуществу относятся основные средства и нематериальные активы.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования

(вода, недра и др.), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок. Также не подлежит амортизации имущество бюджетных и некоммерческих организаций (приобретенное за счет целевых средств), объекты внешнего благоустройства, продуктивный скот, приобретенные издания, произведения искусства, а также основные средства переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование, переведенные на консервацию продолжительностью свыше 3 трех месяцев, находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Амортизируемое имущество разделено на 10 амортизационных групп. По каждой группе установлен срок полезного использования (минимальный и максимальный). При вводе объекта в эксплуатацию налогоплательщик обязан установить срок полезного использования в пределах установленного интервала. Например: компьютер входит во вторую группу, со сроком полезного использования от 25 до 36 месяцев, срок полезного использования устанавливается в данном интервале.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию; прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к 3–7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ (амортизационная премия). Сумма премии включается в прочие расходы в месяце, следующем за введением объекта в эксплуатацию. Сумма амортизации при использовании амортизационной премии начисляется с первоначальной стоимости за минусом суммы премии.

Амортизация может начисляться одним из следующих методов:

1) линейным методом  $A_m = ПС \times K / 100 \%$ ;

где ПС – первоначальная стоимость;

$K$  – норма амортизации =  $1/n \times 100 \%$ ;

$n$  – количество месяцев полезного использования.

2) нелинейным методом  $A = B \times K / 100 \%$ ,

где  $B$  – Суммарный баланс остаточной стоимости имущества по амортизационной группе (подгруппе) на 1-е число каждого месяца;

$K$  – норма амортизации за месяц (дана в ст. 259.2 НК РФ).

Вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации линейный ме-

тод начисления амортизации применяется в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов.

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная остаточная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе. В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации. Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом. По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на сумму начисленной по этой группе амортизации. Нормы амортизации для применения нелинейного метода, установлены ст. 259.2 НК РФ.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. В месяце, следующем за месяцем, когда суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 000 р., налогоплательщик вправе ликвидировать эту группу, путем списания на внереализационные расходы текущего периода.

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы продолжается. При начислении амортизации следует учитывать, что налогоплательщик может применить повышающие коэффициенты в соответствии со ст. 259.3 НК РФ.

Прочие расходы (ст. 264, 261, 262, 263), связанные с производством и (или)

реализацией, включают:

- налоги и сборы, кроме налога на прибыль организаций, страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ; платежи за природные ресурсы;

- на сертификацию продукции и услуг; суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги); суммы портовых и аэродромных сборов; расходы на обеспечение пожарной безопасности; расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности; расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

- расходы на юридические и информационные услуги;

- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги; расходы на аудиторские услуги;

- расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями; расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги; потери от брака; расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи. Расходы на подготовку и переподготовку кадров. Другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией;

- расходы на командировки;

- представительские расходы, к которым относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период;

- расходы на рекламу, включая расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети, на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов, расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вруча-

емых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, осуществленные течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации;

- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки – равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (ст. 262 НК РФ)

- расходы на НИОКР в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, учитываются в пределах 1,5 % доходов (валовой выручки) налогоплательщика;

- расходы на ремонт имущества (ст. 261 НК РФ);

- расходы на страхование имущества (ст. 263 НК РФ).

## 2. Внереализационные расходы:

- расходы на уплату процентов по долговым обязательствам любого вида (ст. 269 НК РФ). Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы или иные заимствования независимо от формы и назначения. При этом расходом признаются проценты, фактически начисленные по долговому обязательству.

- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, создается организацией, использующей метод начисления (ст. 266 НК РФ). Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной в конце отчетного (налогового) периода инвентаризации сомнительной дебиторской задолженности за отгруженные товары (работы, услуги). К сомнительной задолженности относится задолженность за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги, не оплаченная в сроки, установленные договорами. Сомнительная задолженность определяется за вычетом встречных требований. Предельно допустимые нормативы представлены в таблице 33.

Таблица 33

### Нормативы отчислений в резерв по сомнительным долгам

Срок возникновения задолженности	Сумма создаваемого резерва	При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от суммы доходов от реализации отчетного (налогового) периода или 10 % доходов от реализации за прошлый налоговый период
До 45 календарных дней	0 %	
От 45 до 90 календарных дней (включительно)	50 % от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности	
Свыше 90 календарных дней	100 % от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности	

При создании резерва по сомнительным долгам списание безнадежной к взысканию задолженности производится за счет резерва, а в случае его недостатка задолженность включается во внереализационные расходы. Остаток неиспользованного резерва может переходить на следующий налоговый период

при применении метода начислений;

– иные расходы.

В ст. 270 НК РФ перечислены расходы, не учитываемые при определении налоговой базы.

Доходы и расходы налогоплательщик может признавать методом начислений или кассовым методом (ст. 271–273 НК РФ).

При кассовом методе в доходах учитываются суммы, полученные в оплату отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммы частичной оплаты, авансы, полученные под последующую поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг. В расходах учитываются затраты фактически произведенные и оплаченные, с учетом любой формы оплаты.

Доходы и расходы при методе начислений определяются по дате их фактического осуществления, независимо от оплаты.

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

При признании налогоплательщиком доходов и расходов методом начисления расходы подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам у налогоплательщиков, осуществляющих производство товаров (работ, услуг), относятся:

- 1) материальные затраты;
- 2) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- 3) суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- 4) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Перечень прямых расходов налогоплательщик определяет самостоятельно и закрепляет его в учетной политике.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме относится к расходам текущего налогового периода.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде, также относится к расходам текущего отчетного периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном периоде продукции. Порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства и нереализованной готовой продукции устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и закрепляется в Приказе по учетной политике.

Распределение производится ежемесячно. Не определяются остатки незавершенного производства по услугам.

К прямым расходам у налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю относятся:

1) стоимость покупных товаров по цене приобретения, реализованных в данном отчетном периоде;

2) расходы на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика – покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

Все остальные расходы признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Налоговый период – календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее одиннадцать месяцев.

Налоговая база – денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению, определяемая нарастающим итогом с начала налогового периода отдельно для каждой ставки налога как доходы минус расходы, если результат отрицательный, то налоговая база равна нулю.

$$\text{Налоговая база} = \text{Доходы} - \text{Расходы}.$$

Налоговая ставка основная установлена в размере 20 %. При этом:

– сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 % (3 % в 2017–2020 гг.), зачисляется в федеральный бюджет;

– сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 % (17 % в 2017–2020 гг.), зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 % (12,5 % в 2017–2020 гг.), кроме организаций – резидентов особой экономической зоны (по ним ставка может устанавливаться пониженная).

Для организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций – резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 % по 31.12.2023 г.

Дивиденды, полученные российскими организациями, облагаются налогом по ставке 13 %.

Дивиденды, выплачиваемые иностранным организациям, – ставка 15 %, налог исчисляет российская организация-источник дохода.

Налоговая база за отчетный (налоговый) период налогоплательщиков, понесших убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

В отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2020 г. налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50 %.

Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Сумма налога (авансового платежа) определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы:

$$H = НБ \times C / 100 \%,$$

где  $H$  – сумма налога или авансового платежа;

$НБ$  – сумма облагаемой налогом прибыли за отчетный (налоговый) период;

$C$  – ставка налога.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в следующем порядке:

– сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в четвертом квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый квартал текущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. Эти же суммы ежемесячных авансовых платежей переносятся на первый квартал следующего года.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей (сумма налога), подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Налогоплательщик обязан уведомить о переходе на ежемесячные авансовые платежи от фактически полученной прибыли налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход.

Для бюджетных, автономных и казенных организаций и для организаций с доходами от реализации не более 15 млн р. в среднем за квартал, установлена уплата ежеквартальных авансовых платежей.

Театры, музеи, библиотеки, концертные организации, являющиеся бюджетными учреждениями, не исчисляют и не уплачивают авансовые платежи.

Сроки и порядок уплаты налога

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года следующего за окончанием налогового периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за окончанием отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Декларация по налогу на прибыль организаций по итогам налогового периода предоставляется в налоговый орган не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ).

Кроме то по итогам отчетных периодов декларации предоставляются в налоговый орган в срок не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 1 ст. 287, п. 3 ст. 289 НК РФ).

Налогоплательщики – российские организации, имеющие обособленные подразделения (ст. 288 НК РФ), суммы налога и авансовых платежей в федеральный бюджет платят по месту нахождения организации без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, производится по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений. При наличии нескольких обособленных подразделений

на территории одного субъекта Российской Федерации, распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в этом случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. Организация направляет в налоговый орган субъекта РФ уведомление, в котором указывается обособленное подразделение, через которое будет осуществляться уплата налога

Уплата налога осуществляется в те же сроки.

## 2.8. Водный налог

В соответствии со ст. 13 НК РФ водный налог относится к федеральным налогам. Порядок его исчисления и уплаты регламентирован гл. 25.2 НК РФ в отношении специального водопользования. В Водном кодексе РФ под специальным водопользованием понимается использование гражданами и юридическими лицами водных объектов с применением сооружений, технических средств или устройств. Указанная деятельность должна осуществляться только при наличии лицензии на водопользование.

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование водными объектами, подлежащее лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения с 01.01.2007 г. в действие Водного кодекса Российской Федерации.

Виды объектов и налоговая база по водному налогу представлены в таблице 34.

Таблица 34

Виды объектов и налоговая база по водному налогу

Объекты	Налоговая база
1) забор воды из водных объектов	Объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период: 1) на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды; 2) при отсутствии водоизмерительных приборов – исходя из времени работы и производительности технических средств; 3) при невозможности использования 2 способа – исходя из норм водопотребления.
2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях	Площадь предоставленного водного пространства: 1) определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование);

Объекты	Налоговая база
	2) в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных – по материалам соответствующей технической и проектной документации.
3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики	Количество произведенной за налоговый период электроэнергии
4) использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях	Объем древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженный в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100

Не признаются объектами налогообложения:

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- 2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- 3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- 4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- 5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- 6) использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- 7) использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- 8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- 9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного назначения и для целей водоотведения;
- 10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- 11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

12) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налоговая база. По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. В случае если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке. Сумма налога к уплате определяется как произведение налоговой базы и ставки налога по каждому виду водопользования.

Налоговые ставки устанавливаются ст. 333.12 НК РФ и дифференцируются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. Ставка за забор воды устанавливается в рублях за 1 тыс. куб. м забранной воды; за использование акватории – в тыс. р. в год за 1 кв. км используемой акватории; за использование для целей гидроэнергетики – в р. за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии; за использование для целей лесосплава в плотях и кошелях – в р. за 1 тыс. куб. м, сплавляемой на каждые 100 км сплава.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетным образом как одна четвертая утвержденного годового лимита.

С 2015 года при исчислении водного налога предусмотренная ст. 333.12 НК РФ ставка умножается на коэффициенты, установленные в этой же статье (п. 2 ст. 333.13 НК РФ). По общему правилу применяется повышающий коэффициент, значения такого коэффициента на каждый год до 2025 г. включительно указаны в п. 1.1 ст. 333.12 НК РФ: в 2017 г. – 1,52, в 2018 г. – 1,75, в 2019 г. – 2,01, в 2020 г. – 2,31, в 2021 г. – 2,66, в 2022 г. – 3,06, в 2023 г. – 3,52, в 2024 г. – 4,05, в 2025 г. – 4,65. В дальнейшем размер ставки будет корректироваться на коэффициент, учитывающий фактическое изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ.

Налоговая ставка с учетом указанных коэффициентов округляется до полного рубля в соответствии с действующим порядком округления.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере установленных налоговых ставок. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Налогоплательщики, не имеющие средств измерений (технических систем и устройств с измерительными функциями) для измерения количества водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта, применяют ставку водного налога, определяемую с учетом повышающего коэффициента и с дополнительным коэффициентом 1,1.

Ставка водного налога при добыче подземных вод (за исключением промышленных, минеральных, а также термальных вод) в целях их реализации после обработки, подготовки, переработки и (или) упаковки в тару, определяемая с учетом повышающего коэффициента, применяется с дополнительным коэффициентом 10.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения установлены с 1 января по 31 декабря 2017 г. включительно – в размере 107 р. за одну тысячу кубических метров водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта;

с 1 января по 31 декабря 2018 г. включительно – в размере 122 р. за одну тысячу кубических метров водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта и т.д. по 2025 г.;

с 1 января по 31 декабря 2025 г. включительно – в размере 326 р. за одну тысячу кубических метров водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта.

Начиная с 2026 г. ставка водного налога при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения определяется ежегодно путем умножения ставки водного налога для этого вида водопользования, действовавшей в предыдущем году, на коэффициент, учитывающий фактическое изменение (в среднем за год) потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации, определенный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности для второго по порядку года, предшествующего году налогового периода.

Налоговый период – квартал.

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно.

Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки, умноженной на повышающий коэффициент (коэффициенты), установленный (установленные) ст. 333.12 НК РФ.

При исчислении водного налога за использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налог исчисляется за налоговый период в целом, без учета даты получения объекта в пользование.

Общая сумма исчисленного налога, уплачивается по местонахождению объекта налогообложения.

2. Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для

уплаты налога. Налогоплательщики – иностранные лица представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

### ***Контрольные вопросы***

1. Опишите порядок определения налоговой базы и методы определения количества полезных ископаемых, их характеристика по НДС.

2. Как исчисляется и уплачивается ЕСХН?

3. В каких случаях материальная помощь входит в базу для начисления страховых взносов?

4. В чем заключается экономический смысл взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?

5. Каков порядок исчисления транспортного налога в случае регистрации или снятия с учета транспортного средства в течение года?

6. Совершение каких юридически значимых действий подлежит обложению государственной пошлиной?

7. Перечислите ставки НДС и кратко охарактеризуйте условия, при которых они применяются.

8. Перечислите основные виды стандартных налоговых вычетов.

9. Имеет ли право налоговый орган корректировать налоговую базу в случае продажи квартиры и жилого дома физическим лицом?

10. Каковы особенности исчисления и уплаты НДС индивидуальными предпринимателями?

11. Перечислите состав доходов и расходов, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль и группы расходов, связанных с производством и реализацией.

12. Какие применяются методы определения доходов и расходов налогоплательщика, в чем их отличие?

13. Опишите основные элементы водного налога и их отличие от платы за пользование водными объектами.

## 3. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

### 3.1. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система – это специальный режим налогообложения, применять который налогоплательщики могут добровольно. Режим предусматривает замену отдельных налогов уплатой единого налога.

Налоговым кодексом предусмотрен закрытый перечень налогов, который налогоплательщики при переходе на эту систему не уплачивают. В частности, для организаций – налог на прибыль организаций (кроме налога с дивидендов, доходов от ценных бумаг и т.п.), налог на добавленную стоимость (кроме НДС при импорте на таможне и НДС, как налоговый агент и НДС при по ст. 174.1 НК – Операции по договорам простого товарищества (совместной деятельности), доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ), налог на имущество организаций с некоторыми исключениями. Индивидуальные предприниматели при этой системе не уплачивают налог на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, суммы налога на добавленную стоимость (кроме НДС при импорте на таможне и как налоговый агент и по ст. 174.1), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, с некоторыми исключениями) Остальные налоги и сборы уплачиваются в общем порядке. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности, обязанности налоговых агентов.

Налоговым кодексом определен перечень обстоятельств, при которых организация или индивидуальный предприниматель не имеют права применять упрощенную систему налогообложения: Самым важным является критерий по сумме выручки, который в свою очередь подразделяется на два случая:

1. В момент перехода уже действующей организации на УСН. Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доходы (от реализации и внереализационные без учета налога на добавленную стоимость) не превысили 112,5 млн р. Для ИП такого ограничения при переходе не существует. Ограничение ежегодно корректируется на коэффициенты-дефляторы, устанавливаемые Правительством РФ на очередной календарный год. В 2017 г. этот порядок был временно отменен до 2019 г.

2 Любой налогоплательщик уже применяющий УСН не должен допускать превышения суммы выручки в 150 млн р. Ограничение также должно корректироваться на коэффициенты-дефляторы, но как уже отмечалось этот порядок был временно отменен до 2019 г. Таким образом, в качестве ограничений в настоящее время применяются твердые суммы 112,5 в момент перехода и 150 млн р. в период применения.

Кроме того, не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) страховщики; банки; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды;
- 3) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- 4) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- 5) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)
- 6) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 %. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;
- 7) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;
- 8) организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 150 млн р. Учитываются основные средства, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК;
- 9) бюджетные учреждения; иностранные организации

В том случае, если организации и индивидуальные предприниматели применяют систему ЕНВД по отдельным видам деятельности, то имеют право одновременно применять упрощенную систему налогообложения по другим видам деятельности. Однако, критерии по численности работников, стоимости основных средств, ограничивающие применение упрощенной системы применяются ко всей организации или ИП в целом. Критерий по выручке применяется только к деятельности, которая облагается или будет облагаться по УСН.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября

по 30 декабря года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года. Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. Организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством субъектов Российской Федерации до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если они не превысят критерии по выручке (150 млн р.) и стоимости имущества (150 млн р.). При этом если налогоплательщик превысит критерий по доходам – 150 млн р., основным средствам – 150 млн, средней численности – 100 чел. и нарушит другие условия, по которым определяется его право применять упрощенную систему налогообложения, то он обязан перейти на общий режим. Налоговым кодексом установлены сроки, в течение которых предприятие обязано уведомить налоговый орган о том, что оно переходит на общую систему с упрощенной:

- из-за превышения критериев – в течении 15 дней,
- по собственной инициативе с начала календарного года – до 15 января.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Существует два разных способа исчисления и уплаты единого налога при УСН в зависимости от объекта:

1. Доходы.
2. Доходы, уменьшенные на величину расходов.

Методика расчета единого налога при этих способах выглядит следующим образом:

1.  $D * 6\%$  – это сумма единого налога без вычета. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения способ «доходы», по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. Сумма налога (кварталь-

ных авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму взносов во внебюджетные фонды за наемных работников (ПФР, ФСС, ОМС, НСПЗ), на сумму страховых взносов за ИП, на сумму выплаченных за счет работодателя пособий по временной нетрудоспособности, на сумму платежей по договорам добровольного личного страхования на случай временной нетрудоспособности работников по ФЗ № 255 от 29.12.2006 г. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 % по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. В том случае, если УСН применяет индивидуальный предприниматель, у которого нет наемных работников сумма вычета не ограничивается 50 %, т.е. из суммы единого налога можно вычесть всю сумму фактически уплаченного фиксированного платежа.

2. Доходы, уменьшенные на величину расходов.

$(\text{Доходы} - \text{Расходы}) * 15\%$  – это сумма единого налога.

$\text{Доходы} * 1\%$  – это сумма минимального налога.

Сумму единого налога надо сравнить с суммой минимального налога и в бюджетную систему должна быть уплачена та сумма, которая больше. Субъекты РФ имеют право устанавливать дифференцированные ставки единого налога в пределах от 5 до 15 %. В Иркутской области пониженные ставки единого налога приняты для налогоплательщиков, у которых не менее 70 % дохода составляет доход от так называемых льготных видов деятельности. Ставка 5 % применяется к доходам от сельского хозяйства, рыбоводства и рыболовства, эксплуатации автомобильных дорог общего пользования, образования, здравоохранения и услуг по ведению домашнего хозяйства. Ставка 7,5 % применяется к обрабатывающим производствам, строительству, гостиницам и ресторанам к деятельности, связанной с использованием вычислительной техники и информационных технологий. При этом важно иметь ввиду, что эти льготные виды деятельности должны соответствовать соответствующим кодам ОКВЭД 2. Специальные условия разработаны для резидентов индустриальных (промышленных) парков, включенных в специальные реестры. Кроме того, в Иркутской области установлена ставка в 0% для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после 1 января 2016 г. и осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории Иркутской области по некоторым видам деятельности в сфере производства, социальном обслуживании и науке. Более подробно изучить региональные льготы можно в законе Иркутской области «Об особенностях налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения на территории Иркутской области» от 30 ноября 2015 г. № 112-ОЗ.

Состав расходов строго ограничен НК. К основным можно отнести:

- 1) расходы на приобретение основных средств;
- 2) расходы на приобретение нематериальных активов;
- 3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- 4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- 5) материальные расходы;

- 6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- 7) расходы на обязательное страхование работников и имущества;
- 8) суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам) и подлежащим включению в состав расходов (т.е. товары проданы, сырье списано и т.д.);
- 9) проценты за кредит и услуги кредитных организаций;
- 10) расходы на пожарную безопасность и иные услуги охранной деятельности;
- 11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров;
- 12) расходы на служебный транспорт и компенсации на использование личного в служебных целях транспорта в пределах норм;
- 13) расходы на командировки (проезд, наем жилья, суточные и т.п.);
- 14) плата нотариусу за документы в пределах тарифов;
- 15) расходы на аудиторские услуги;
- 16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности по законодательству;
- 17) расходы на канцелярские товары;
- 18) расходы на оплату услуг связи;
- 19) расходы, связанные с приобретением программ для ЭВМ и т.п.;
- 20) расходы на рекламу;
- 21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- 22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- 23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, а так же расходы на их хранение, транспортировку;
- 24) выплата комиссионных, вознаграждений по договорам поручения;
- 25) гарантийный ремонт и обслуживание
- 26) расходы на подтверждение соответствий стандартам
- 27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;
- 28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;
- 29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета;
- 30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, наличие которых обязательно для получения лицензии
- 31) судебные расходы и арбитражные сборы;
- 32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);
- 33) расходы на подготовку и переподготовку кадров;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества.

Существенным дополнением к составу расходов является то, что расходы на сырье и материалы принимаются в расходы в том случае, если они оприходованы и оплачены (независимо от списания). Однако расходы на товары, приобретенные для дальнейшей реализации учитываются в обычном порядке. Если основные средства были приобретены до перехода предприятием на упрощенную систему налогообложения, то НК определен особый ускоренный порядок включения таких затрат в состав расходов при упрощенной системе в зависимости от срока полезного использования. 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 обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

При применении объекта налогообложения по способу 2 (Доход – Расход), необходимо обратить внимание, что налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов. Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем 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. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на общий режим налогообложения. Необходимо отметить, что налогоплательщики могут выбирать между всеми способами, если имеют на них право. Особым исключением являются участники простого товарищества, договоров доверительного управления имуществом. Для них только – второй способ.

Налогоплательщики, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соот-

ветственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу. Налоговый период – год, отчетный период – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. В соответствии с этим и установлены сроки уплаты налога и подачи налоговых деклараций. Сроки уплаты: Организации. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, т.е. до 31 марта. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Декларация за квартал (полугодие, 9 месяцев) должна быть представлена не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

### **3.2. Единый налог на вмененный доход**

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности – это специальный налоговый режим, который в добровольном порядке могут применять те налогоплательщики, которые и занимаются этими отдельными видами деятельности. Режим в настоящее время устанавливается Налоговым Кодексом, вводится в действие в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения. При этом муниципалитет имеет право устанавливать:

- 1) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного Налоговым кодексом;
- 2) значения коэффициента К2.

Прежде всего, необходимо пояснить, что в том случае, если налогоплательщик занимается теми видами деятельности, которые подпадают и видами, которые не подпадают под вмененную систему, он должен вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. В этом случае по одним видам деятельности уплачиваются налоги в рамках общей или упрощенной системы налогообложения, а по другим видам – единый налог на вмененный доход (по каждому виду – свои особенности расчета ЕНВД).

Налоговым кодексом предусмотрен закрытый перечень налогов, которые не уплачиваются при переводе налогоплательщика на эту систему. В частности, для организаций – налог на прибыль организаций (кроме налога с дивидендов), налог на добавленную стоимость (кроме НДС при импорте НДС, как налоговый агент и в некоторых других ситуациях), налог на имущество организаций с некоторыми исключениями. Остальные налоги и сборы уплачиваются в общем порядке. Индивидуальные предприниматели при этой системе не уплачивают –

налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на добавленную стоимость (кроме НДС при импорте на таможене), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности с некоторыми исключениями). Остальные налоги и сборы уплачиваются в общем порядке. Плательщиками единого налога могут быть организации и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и занимающиеся теми видами деятельности, которые подпадают под перечень закона субъекта РФ в рамках гл. 26.3 НК. Далее механизм исчисления и уплаты ЕНВД рассмотрим на примере нормативно-правового регулирования в г. Иркутске.

По решению Думы г. Иркутска ЕНВД могут применять следующие виды деятельности:

1. Оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению.

2. Оказание ветеринарных услуг.

3. Оказание услуг по ремонту технического обслуживанию и мойке автотранспортных средств

4. Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок).

5. Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

6. Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

7. Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

8. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

9. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

10. Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций.

11. Размещение рекламы на транспортных средствах.

12. Оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м.

13. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей.

14. Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

При организации своего бизнеса необходимо учесть тот факт, что Налоговым кодексом установлен перечень обстоятельств при которых применять единый налог на вмененный доход нельзя независимо от вида деятельности:

1. При договорах простого товарищества, договорах о совместной деятельности, договорах доверительного управления имуществом.

2. Плательщиками ЕСХН в том случае, если они занимаются розничной торговлей и общественным питанием в целях реализации сельхозпродукции собственного производства.

3. В отношении услуг общественного питания, которые оказываются учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения, если эти услуги являются неотъемлемой частью процесса функционирования этих учреждений и оказываются непосредственно ими.

4. Организациями и индивидуальными предпринимателями, если средне-списочная численность наемных работников за предшествующий год превышает 100 чел.

5. Организациями, в которых доля участия других организаций превышает 25 % (особые критерии для организаций потребительской кооперации и организаций общества инвалидов)

6. Индивидуальными предпринимателями, которые используют УСН на основе патента в соответствии с законом субъекта РФ

7. Индивидуальными предпринимателями и организациями, которые передают во временное владение или пользование помещения и земельные участки для автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

8. Налогоплательщиками, которые отнесены к категории крупнейших по НК РФ.

9. При превышении ограничений, установленных перечнем видов деятельности: 150 кв. м площадь торгового зала, зала обслуживания посетителей в общественном питании, при использовании более 20 транспортных средств при перевозках пассажиров и грузов.

Объектом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход на очередной календарный месяц, который рассчитывается по формуле. Налоговый период по единому налогу устанавливается в один квартал.

Налогоплательщики обязаны вести учет своих расходов и доходов, а также соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 % вмененного дохода.

Сумма единого налога рассчитывается с учетом налоговой ставки, значения базовой доходности, числа физических показателей, влияющих на результаты предпринимательской деятельности, а также повышающих (понижающих)

коэффициентов базовой доходности.

Величина вмененного дохода и сумма единого налога на квартал исчисляются по формуле:

$$\begin{aligned} \text{ВД} &= \text{БД} \times (\text{ФП1} + \text{ФП2} + \text{ФП3}) \times \text{К1} \times \text{К2}; \\ \text{Н} &= \text{ВД} \times \text{СТ}, \end{aligned}$$

где ВД – величина вмененного дохода;

Н – сумма единого налога;

СТ – налоговая ставка (15 %);

БД – базовая доходность на год, на единицу физического показателя;

ФП – количество единиц физического показателя за первый, второй и третий месяц квартала.

Сумма единого налога, подлежащая уплате «Н» уменьшается на сумму вычета.

Вычет: «Н» \* 50 % = «Б»

СВ за НР + НСПЗ + БЛ + ДМС = «В».

«Б» сравнивается с «В» и вычет предоставляется в меньшей сумме.

СВ за НР – сумма страховых взносов за наемных работников<sup>16</sup>.

НСПЗ – отчисления на НСПЗ<sup>17</sup>.

БЛ – больничные листы<sup>18</sup>.

ДЛС – добровольное личное страхование.

В том случае если плательщиком ЕНВД является индивидуальный предприниматель, у которого нет наемных работников, то ограничение в 50 % при расчете вычета не применяется. Сумма «Н» уменьшается на сумму фактически уплаченных, но в пределах начисленных, платежей во внебюджетные фонды в фиксированном размере.

Кроме того, ИП как с наемными работниками, так и без них вправе уменьшить сумму ЕНВД на сумму расходов по приобретению контрольно-кассовой техники в размере фактических расходов, но не более 18 000 р. на каждый экземпляр контрольно-кассовой техники. При этом необходимо выполнить ряд условий. Вычет предоставляется, если контрольно-кассовая техника должна быть зарегистрирована в налоговых органах с 1 февраля 2017 г. по 1 июля 2019 г., а для розничной торговли и общественного питания с 1 февраля 2017 г. до 1 июля 2019 г. Трудовые договоры с наемными работниками должны быть заключены до даты регистрации ККТ в налоговом органе.

В приложении 6 представлены ставки базовой доходности и физические показатели, установленные Налоговым кодексом.

К1 – коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потре-

---

<sup>16</sup> Сумма страховых взносов, подлежащая уплате работодателем за наемных работников: обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование.

<sup>17</sup> Сумма взносов за обязательное страхование работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

<sup>18</sup> Сумма выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

бительских цен на товары, работы, услуги. Коэффициент ежегодно устанавливается Правительством РФ. Например, на 2018 г. был установлен коэффициент 1,868.

К2 устанавливается решениями муниципалитетов и должен быть в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Определение корректирующего коэффициента К2 на территории г. Иркутска.

Значения корректирующего коэффициента К2, учитывающие совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, особенности места ведения предпринимательской деятельности и иные особенности, определяются по формуле:

$$K2 = A \times B \times C \times D \times E,$$

где А – показатель, учитывающий ассортимент товаров (работ, услуг), а также качество услуг (в отношении оказания услуг общественного питания) (приложение 7);

В – показатель, учитывающий сезонность (таблица 35);

С – показатель, учитывающий время работы (таблица 36);

Д – показатель, учитывающий особенности места ведения предпринимательской деятельности;

Е – показатель, учитывающий фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности.

В случае, если величина рассчитанного коэффициента К2 больше 1, для исчисления единого налога используется К2 = 1. В случае, если величина рассчитанного коэффициента К2 меньше 0,005, для исчисления единого налога используется К2 = 0,005.

Значения корректирующего коэффициента К2, определенные настоящим решением, считаются определенными на текущий и последующие календарные годы до их изменения новым решением Думы города Иркутска.

Примечание. Если при осуществлении одного вида предпринимательской деятельности при исчислении суммы налога применимы более одного из перечисленных значений коэффициента, используется максимальное из применимых значений коэффициента. При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих обложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется в соответствии с действующим законодательством.

Таблица 35

Значения показателя В, учитывающего сезонность

№ п/п	Сезон	Значение В
1	С октября по март включительно для разносной торговли, а также для киосков, осуществляющих розничную торговлю исключительно мороженым	0,70

№ п/п	Сезон	Значение В
2	С апреля по сентябрь включительно для разносной торговли, а также для киосков, осуществляющих розничную торговлю исключительно мороженым	1,00
3	В иных случаях, не указанных в пунктах 1, 2 настоящей таблицы	1,00

Таблица 36

### Значения показателя С, учитывающего время работы

№ п/п	Время работы	Значение С
1	До 8 часов в сутки включительно	0,80
2	Свыше 8 часов в сутки	1,00

Значение показателя D, учитывающего особенности места ведения предпринимательской деятельности, на территории г. Иркутска равно 0,9.

Значения показателя E определяются по следующей формуле:  $E = I / G$ , где I – количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода; G – количество календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

### 3.3. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения – это специальный налоговый режим, применять который в добровольном порядке имеют право только индивидуальные предприниматели на особых условиях и только определенных видов деятельности. Патентная система была введена отдельной главой в Налоговый кодекс с 1 января 2013 г., до этого она применялась как часть упрощенной системы налогообложения. Патентная система применяется только на территории тех субъектов России в которых она введена отдельным законодательным актом.

Применение патентной системы освобождает индивидуальных предпринимателей от тех же налогов, что и при применении упрощенной системы налогообложения. Существует ряд ограничений по применению патентной системы: 1) выручка; 2) численность; 3) вид деятельности. Выручка не должна превышать 60 млн р. за календарный год. Это ограничение применяется в отношении и патентной и упрощенной системах налогообложения вместе в том случае, если предприниматель применяет и ту и другую системы одновременно. Кроме того, среднесписочное количество наемных работников у индивидуального предпринимателя не должно превышать 15 человек по всем видам деятельности. Вид деятельности должен соответствовать виду, указанному в решении субъекта РФ.

Сумма патента рассчитывается следующим образом. Патент = ВД \* 6 %. ВД – это сумма потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Основная ставка – 6 %. Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на этих территориях до 4 % с 2017 до 2021 г. для всех или отдельных категорий налогоплательщиков. Кроме того, все субъекты России имеют право ввести ставку 0 % для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей в производственной, социальной и научной сферах. В целях облегчения налоговой нагрузки на ИП, связанной с введением онлайн-касс

предпринимателям разрешено применять вычет в сумме расходов, связанных с приобретением оборудования для этих целей, но в сумме, не превышающей 18 000 р. на каждый экземпляр контрольно-кассовой техники. Кроме того, необходимо выполнить ряд условий. Вычет предоставляется, если контрольно-кассовая техника должна быть зарегистрирована в налоговых органах с 1 февраля 2017 г. по 1 июля 2019 г., а для розничной торговли и общественного питания с 1 февраля 2017 г. до 1 июля 2019 г. Трудовые договора с наемными работниками должны быть заключены до даты регистрации ККТ в налоговом органе.

Индивидуальные предприниматели, применяющие эту систему производят оплату стоимости патента в следующие сроки: если патент получен на срок до 6 месяцев – в размере полной стоимости патента не позднее срока окончания действия патента; если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года – 1/3 часть стоимости патента уплачивается в срок не позднее 90 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента и 2/3 части стоимости патента уплачивается в срок не позднее срока окончания действия патента, т.е. не позже последнего дня периода на который был взят патент.

Законом субъекта Российской Федерации определяется порядок расчета или устанавливается сумма потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Критерии расчета могут зависеть от особенностей вида и места деятельности. Например, в Иркутской области был принят закон «О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркутской области» № 124-ОЗ от 29.11.2012 г. Закон устанавливает суммы потенциального дохода в зависимости от ряда условий. В частности: от количества наемных работников; количества объектов налогообложения (транспортные средства, объекты розничной торговли без торгового зала); площади объектов налогообложения (площадь торгового зала, зала обслуживания посетителей в общественном питании, площади, сдаваемых в аренду помещений) и от муниципального образования. Вся Иркутская область была разделена на 4 группы. В первую группу вошел г. Иркутск – суммы потенциального дохода самые высокие, соответственно в четвертой группе, в которую вошли Боханский и Баяндаевский районы, Нижнеилимский район и другие. Кроме того, для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей в Иркутской области предусмотрена ставка 0 % для некоторых видов деятельности на первые два года. Виды деятельности связаны с ремонтом и пошивом швейных изделий, обуви, народными художественными промыслами, репетиторством, физкультурой и спортом, производством отдельных видов товаров и т.д.

В приложении 8 приведены размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников для г. Иркутска.

В таблицах 37–38 приведены размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от количества транспортных средств и от площади и количества объектов налогообложения.

Таблица 37

Размеры потенциально возможного к получению ИП годового дохода в зависимости от количества транспортных средств<sup>19</sup>

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход на транспортное средство
1	Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом	340 000
2	Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом: Деятельность такси	400 000
	Внутригородские автомобильные(автобусные) пассажирские перевозки, подчиняющиеся расписанию	300 000
	Пригородные автомобильные(автобусные) пассажирские перевозки, подчиняющиеся расписанию	200 000
3	Оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом	270 000
4	Оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом	230 000

Патент выдается по выбору налогоплательщика на срок от одного до двенадцати месяцев в пределах календарного года. Стоимость патента пересчитывается в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент. При нарушении условий применения патентной системы, в том числе и при неоплате (неполной оплате) суммы налога, индивидуальный предприниматель теряет право на применение этой системы налогообложения и должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Таблица 38

Размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от площади и количества объектов налогообложения для г. Иркутска

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход на количество обособленных объектов (площадей), р.
1	Сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности	
	Сдача в аренду (наем) жилых помещений, дач до 40 кв. м общей площади	130 000
	свыше 40 кв. м общей площади	130 000 и 4 600 за каждый последующий кв. м свыше 40 кв. м, но не более 10 000 000
	Сдача в аренду (наем) нежилых помещений, земельных участков	
	до 5 кв. м	130 000
	свыше 5 кв. м	130 000 и 29 000 за каждый последующий кв. м свыше 5 кв. м, но не более 10 000 000

<sup>19</sup> Для этого вида услуг дифференциация по группам муниципальных образований не предусмотрена законодательством Иркутской области.

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход на количество обособленных объектов (площадей), р.
2	Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли	
	до 2 кв. м	130 000
	свыше 2 кв. м	130 000 и 52 000 за каждый последующий кв. м свыше 2 кв. м, но не более 10 000 000
3	Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети	1 120 000 на один обособленный объект, но не более 10 000 000
44	Услуги общественного питания, осуществляемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 кв. м по каждому объекту организации общественного питания	
	до 2 кв. м	130 000
	свыше 2 кв. м	130 000 и 32 500 за каждый последующий кв. м свыше 2 кв. м, но не более 10 000 000

Учет доходов и расходов по каждому патенту отдельно ведется в книге специальной формы, которая утверждена отдельным приказом ФНС, необходимо в соответствии с требованиями бухгалтерского учета вести учет основных средств, и учет кассовых операций. Декларация не сдается. Кроме того, по остальным налогам (НДФЛ, транспортный, земельный и т.д.) учет и уплата проводятся в общем порядке.

### 3.4. Единый сельскохозяйственный налог

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее – единый сельскохозяйственный налог – ЕСХН) является добровольной. Таким образом, у сельскохозяйственных товаропроизводителей есть выбор: перейти на уплату ЕСХН, либо применять общий режим налогообложения, либо иной специальный режим налогообложения (упрощенную систему).

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями, в соответствии с п. 2 ст. 346.2 НК РФ, признаются:

1. Организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяй-

ственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 %.

2. Организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям, в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции (в т.ч. услуги в области растениеводства в части подготовки полей, посева сельскохозяйственных культур, возделывания и выращивания сельскохозяйственных культур, опрыскивания сельскохозяйственных культур, обрезки фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживания риса, рассаживания свеклы, уборки урожая, обработки семян до посева (посадки); услуги в области животноводства в части обследования состояния стада, перегонки скота, выпаса скота, выбраковки сельскохозяйственной птицы, содержания сельскохозяйственных животных и ухода за ними. При этом доля дохода от реализации перечисленных услуг должна составлять не менее 70 %.

3. Сельскохозяйственные потребительские кооперативы, у которых доля доходов от реализации сельхозпродукции собственного производства, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %.

4. Градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта;

5. Рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

– если средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек;

– если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70 %;

– если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования.

Не вправе переходить на уплату ЕСХН:

1) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;

2) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;

3) казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства ИП не позднее 31 декабря календарного

года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на уплату ЕСХН не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. Организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на уплату ЕСХН в вышеуказанные сроки, не признаются налогоплательщиками.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иные режимы налогообложения.

Если по итогам налогового периода налогоплательщик не соответствует условиям, при которых разрешено применение ЕСХН, он теряет право на применение данной системы налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено нарушение. При этом налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСХН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты ЕСХН на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату ЕСХН не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату ЕСХН.

Налоговым кодексом предусмотрен закрытый перечень налогов, который налогоплательщики при переходе на эту систему не уплачивают. В частности, для организаций – налог на прибыль организаций (кроме налога с дивидендов, доходов от ценных бумаг и т.п.), налог на добавленную стоимость (кроме НДС при импорте на таможне и НДС, как налоговый агент и НДС при по ст. 174.1 НК – Операции по договорам простого товарищества (совместной деятельности), доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ), налог на имущество организаций с некоторыми исключениями. Индивидуальные предприниматели при этой системе не уплачивают налог на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, суммы налога на добавленную стоимость (кроме НДС при импорте на таможне и как налоговый агент и по ст. 174.1), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, с некоторыми исключениями) Остальные налоги и сборы уплачиваются в общем порядке. Иные налоги и сборы уплачиваются налогоплательщиками ЕСХН в установленном законодательством порядке.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕСХН, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности, обязанности налоговых агентов. Правила, предусмотренные гл. 26.1 НК, распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства.

Объектом налогообложения единым сельскохозяйственным налогом признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При определении базы налогообложения доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Совокупные доходы предприятия-налогоплательщика, учитываемые при формировании налоговой базы, включают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные (прочие) доходы, как это принято в общей системе налогообложения. При этом не учитываются доходы, отраженные в ст. 251 НК РФ.

Датой получения доходов считается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав – кассовый метод.

При расчете налоговой базы налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на расходы, перечень которых является закрытым и приведен в ст. 346.5 НК РФ. К специфическим расходам, связанным с сельским хозяйством относятся, например, расходы на приобретение семян, рассады, саженцев и другого посадочного материала, удобрений, кормов, лекарственных препаратов для ветеринарного применения, биопрепаратов и средств защиты растений; расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах; расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки; расходы на приобретение молодняка скота для последующего формирования основного стада, молодняка птицы и мальков рыбы.

Особенности учета расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов плательщиков ЕСХН отражены в таблице 39.

Таблица 39

Порядок принятия расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и нематериальных активов плательщиками ЕСХН

Срок полезного использования	Порядок принятия расходов*
до трех лет включительно	в течение первого календарного года применения ЕСХН
от трех до 15 лет включительно	50 % стоимости в течение первого календарного года; 30 % – в течение второго календарного года; 20 % – в течение третьего и календарного года
свыше 15 лет	в течение первых 10 лет применения ЕСХН равными долями от стоимости

\* В течение налогового периода данные расходы принимаются равными долями.

Расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки учитываются в составе расходов равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком, но не менее семи лет. Суммы расходов учитываются равными долями за отчетный и налоговый периоды.

Средства финансовой поддержки в виде субсидий из бюджета, полученные налогоплательщиками в соответствии с Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», отражаются в

составе доходов пропорционально расходам, фактически осуществленным за счет этого источника, но не более двух налоговых периодов с даты получения. Если по окончании второго налогового периода сумма полученных средств финансовой поддержки, превысит сумму признанных расходов, фактически осуществленных за счет этого источника, разница между указанными суммами в полном объеме отражается в составе доходов этого налогового периода.

Датой осуществления расходов считается день фактической наличной или безналичной их оплаты (кассовый метод). При этом особенности учета расходов отражены в табл. 40.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату признания, и учитываются совместно с доходами и расходами, выраженными в рублях. Величина доходов, полученных в натуральной форме, определяется исходя из рыночных цен за вычетом НДС.

Таблица 40

Особенности учета расходов у плательщиков ЕСХН

Вид расходов	Расходы учитываются
материальные расходы	в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы
расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации; расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке	после их фактической оплаты
расходы на уплату налогов, сборов и страховых взносов	в размере, фактически уплаченном
расходы на приобретение (сооружение, изготовление), достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств и нематериальных активов	в последний день отчетного (налогового) периода в размере оплаченных сумм
при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя	после оплаты указанного векселя

В качестве расходов налогового периода разрешено учитывать сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Убыток может быть перенесен целиком или частично на любой налоговый период в течение 10 лет с момента его возникновения (п. 5 ст. 346.6 НК РФ). Для подтверждения правомочности списания сумм полученного убытка налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие его размер и последующие суммы компенсаций в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы. При этом убыток, полученный налогоплательщиками при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налоговая ставка установлена в размере 6 %.

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена (для всех или отдельных категорий налогоплательщиков) в 2017–2021 гг. – до 4 %.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетным периодом признается полугодие.

Порядок исчисления ЕСХН установлен ст. 346.9 НК РФ.

Сумма ЕСХН = Налоговая база \* Налоговая ставка.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Авансовые платежи уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода.

По итогам отчетного периода налогоплательщики обязаны уплатить авансовые платежи не позднее 25 календарных дней со дня окончания налогового периода.

По итогам налогового периода налогоплательщики ЕСХН обязаны представить декларацию и уплатить сумму налога до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

### ***Контрольные вопросы***

1. Какими законодательными актами регулируется применение упрощенной системы на территории того или иного субъекта РФ?

2. Каковы основные критерии, ограничивающие применение упрощенной системы субъектами хозяйствования?

3. Каковы права местных органов власти в отношении ЕНВД?

4. На какие суммы организация / индивидуальный предприниматель, применяющие ЕНВД имеют право уменьшить сумму налога и в каком размере?

5. Перечислите условия при которых индивидуальный предприниматель имеет право применять патентную систему налогообложения.

6. От каких налогов индивидуальный предприниматель освобожден при применении патентной системы?

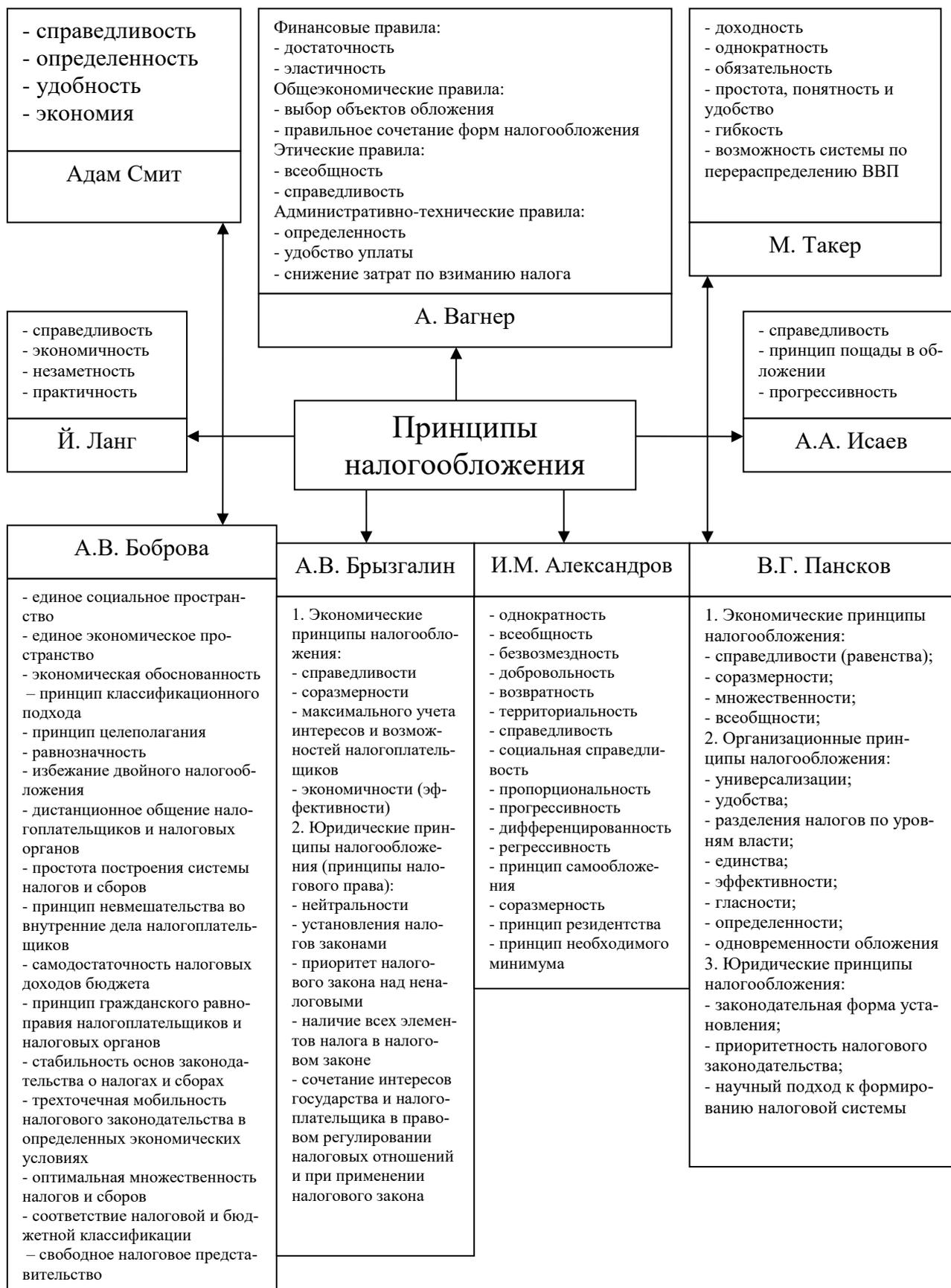
7. Сколько наемных работников имеет право привлекать предприниматель при патентной системе налогообложения и каковы особенности подсчета количества работников?

8. Ограничиваются ли права субъектов РФ при установлении потенциального дохода при патентной системе?

9. На какой срок установлены налоговые каникулы для ИП применяющих Патентную систему налогообложения?

10. Назовите элементы ЕСХН в соответствии с гл. 26.1 НК РФ «Единый сельскохозяйственный налог».

Принципы налогообложения



## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

### Ответственность за налоговые правонарушения

Статья НК РФ	Вид нарушения	Финансовая ответственность	Административная ответственность
116	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	Штраф 10 000 р.	Предупреждение или штраф на должностных лиц от 500 до 1 000 р.
	Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	Штраф в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 р.	
119	Непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Штраф в размере 5 % неуплаченной суммы налога за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 р.	Предупреждение или штраф на должностных лиц от 300 до 500 р.
119.1	Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) – несоблюдение порядка представления в электронном виде	Штраф в размере 200 р.	
120	Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения а) в течение одного налогового периода	Штраф 10 000 р.	Штраф на должностных лиц от 2 000 до 3 000 р. (грубое нарушение – искажение сумм начисленных налогов не менее чем на 10 %; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %
	б) в течение более одного налогового периода	Штраф 30 000 р.	
	в) если они повлекли занижение налоговой базы	Штраф 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 р.	
122	Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) а) совершенные неумышленно	Штраф 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора)	
	б) совершенные умышленно	штраф 40% от неуплаченной суммы налога (сбора)	

Статья НК РФ	Вид нарушения	Финансовая ответственность	Административная ответственность
123	Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Штраф 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению	
125	Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога	Штраф в размере 30 000 р.	
126	Непредставление налоговому органу сведений или документов, необходимых для осуществления налогового контроля: а) в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом)	Штраф в размере 200 р. за каждый непредставленный документ	Штраф на граждан – в размере от 100 до 300 р.; на должностных лиц – от 300 до 500 р.
	б) о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, иное уклонение от предоставления либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах	Штраф в размере 10 000 р.	
128	Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля	Штраф 1 000 р.	
128	Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний	Штраф в размере 3 000 р.	
129	Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки	Штраф в размере 500 р.	

Статья НК РФ	Вид нарушения	Финансовая ответственность	Административная ответственность
129	Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода	Штраф в размере 5 000 р.	
129.1	Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу: а) совершенные однократно в течение календарного года	Штраф 5 000 р.	Штраф на граждан – от 100 до 300 р., на должностных лиц – от 300 до 500 р. на должностных лиц регистрирующих органов – от 500 до 1 000 р.
	б) совершенные повторно в течение календарного года	Штраф 20 000 р.	
129.2	Нарушение порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов а) совершенные однократно	Штраф в 3-кратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения	
	б) совершенные более одного раза	Штраф в 6-кратном размере ставки налога на игорный бизнес	
132	Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю, нотариусу, адвокату а) без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе	Штраф в размере 20 000 р.	Штраф на должностных лиц от 1000 до 2000 руб.
	б) при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица	Штраф в размере 20 000 р.	Штраф на должностных лиц от 2 000 до 3 000 р.
132	Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем, нотариусом, адвокатом, об изменении реквизитов счета	40 000 р.	

Статья НК РФ	Вид нарушения	Финансовая ответственность	Административная ответственность
133	Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, авансового платежа, пеней, штрафа	Штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2 % за каждый календарный день просрочки	Штраф на должностных лиц от 4 000 до 5 000 р.
134	Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам	Штраф в размере 20 % от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности в размере 20 000 р.	Штраф на должностных лиц от 2 000 до 3 000 р.
135	Неисполнение банком в установленный НК срок поручения налогового органа о перечислении налога или сбора, а также пени и штрафа	Штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2 % за каждый день просрочки	
135	Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа	Штраф в размере 30 % не поступившей в результате таких действий суммы	
135.1	Непредставление банком в налоговый орган справок (выписок) по операциям и счетам	Штраф 20 000 р.	

## ПРИЛОЖЕНИЕ 3

### Отдельные примеры дифференциации видов экономической деятельности по классам профессионального риска

Класс проф. риска	Та-риф, %	Виды деятельности
I	0,2	Издательская деятельность, оптовая торговля по видам товаров и через агентов, розничная торговля по видам товаров, сдача внаем для временного проживания меблированных комнат, деятельность ресторанов, баров, кафе, столовых, управление эксплуатацией жилого фонда, рекламная деятельность, образование по видам, ветеринарная деятельность, парикмахерские и салоны красоты, химчистка и пр.
II	0,3	Производство растительных и животных масел и жиров, производство минеральных вод, безалкогольных напитков, уборка территории и пр.
III	0,4	Предоставление услуг по добыче нефти и газа, переработка и консервирование картофеля, фруктов и овощей, торговля автотранспортными средствами, производство одежды из кожи, производство верхней одежды, деятельность терминалов (аэропортов), управление аэропортами и пр.
IV	0,5	Деятельность лесопитомников, производство пластмассовых изделий, деятельность городского электрического транспорта, деятельность по проведению дезинфекционных, дезинсекционных и дератизационных работ и пр.
V	0,6	Растениеводство в сочетании с животноводством, производство офисного оборудования и вычислительной техники, организация перевозок грузов и пр.
VI	0,7	Овощеводство, производство фармацевтической продукции, производство спортивных товаров, аренда грузового автомобильного транспорта с водителем и пр.
VII	0,8	Разведение сельскохозяйственной птицы, производство мяса и мясопродуктов, обогащение бурого угля, производство обуви, обработка отходов резины и пр.
VIII	0,9	Лесоводство, строительство дорог, деятельность такси и пр.
IX	1,0	Производство резиновых изделий, производство кирпича, производство спичек и зажигалок и пр.
X	1,1	Добыча асбеста, производство свинца, цинка и олова и пр.
XI	1,2	Разведение пчел, производство велосипедов и пр.
XII	1,3	Выращивание винограда, сбор дикорастущих плодов, ягод и орехов. Производство строительных металлических изделий и пр.
XIII	1,4	Распиловка и строгание древесины, пропитка древесины, производство шпона, фанеры, плит, панелей и пр.
XIV	1,5	Рыболовство, рыбоводство и предоставление услуг в этих областях, производство товарного бетона, производство стальных труб и пр.
XV	1,7	Добыча камня для строительства, производство шелковых тканей, сдача внаем собственного жилого недвижимого имущества и пр.
XVI	1,9	Добыча бурого угля открытым способом и пр.
XVII	2,1	Производство вентиляторов, деятельность цирков и пр.
XVIII	2,3	Обогащение каменного угля, добыча торфа, консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления предприятием и пр.
XIX	2,5	Разведение крупного рогатого скота, производство огнеупоров
XX	2,8	Добыча мин. сырья для хим. производств и производства удобрений, строительство и ремонт судов и пр.
XXI	3,1	Лесозаготовки и пр.
XXII	3,4	Аренда офисных машин и оборудования включая вычислительную технику, аренда торгового оборудования и пр.
XXIII	3,7	Добыча руд и песков драгоценных металлов и пр.
XXIV	4,1	Добыча каменного угля открытым способом и пр.
XXV	4,5	Разведение овец и коз, производство станков и пр.
XXVI	5,0	Предоставление услуг в области лесозаготовок, добыча сланцев и пр.
XXVII	5,5	Добыча железных руд и пр.

Класс проф. риска	Тариф, %	Виды деятельности
XXVIII	6,1	Лесное хозяйство и предоставление услуг в этой области и пр.
XXIX	6,7	Добыча и обогащение медной руды и пр.
XXX	7,4	Добыча сырой нефти и природного газа и пр.
XXXI	8,1	Добыча урановой и ториевой руд и пр.
XXXII	8,5	Охота и разведение диких животных, добыча каменного угля подземным способом, добыча бурого угля подземным способом и пр.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 4

### Ставки транспортного налога

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, р.	
	Феде- раль- ная	Иркут- ской об- ласти
1. Автомобили легковые с года, следующего за годом выпуска которых по состоянию на 1 января текущего года прошло менее 7 лет, с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5	10,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5	14,5
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5	35,0
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5	52,5
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	15	105,0
2. Автомобили легковые с года, следующего за годом выпуска которых по состоянию на 1 января текущего года прошло 7 лет и более, с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5	6,5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5	9,5
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5	30,5
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5	46,0
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	15	92,5
3. Мотоциклы и мотороллеры с года, следующего за годом выпуска которых по состоянию на 1 января текущего года прошло менее 7 лет, с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы)		
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	1	4
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2	7
свыше 35 л.с. до 40 л.с.	5	10
свыше 40 л.с. (свыше 29,42 кВт)	5	13
4. Мотоциклы и мотороллеры с года, следующего за годом выпуска которых по состоянию на 1 января текущего года прошло 7 лет и более, с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	1	2,5
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2	5
свыше 35 л.с. до 40 л.с.	5	6
свыше 40 л.с. (свыше 29,42 кВт)	5	8
5. Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	5	20
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	10	39,5
6. Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5	15
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	4	25
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5	35
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	6,5	50
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	8,5	85
7. Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)		
	2,5	15
8. Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	5	30
9. Катера, моторные лодки и др. водные ТС с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10	6,5
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20	39,5
10. Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20	100
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40	200
11. Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):		
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25	52,5

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, р.	
	Федеральная	Иркутской области
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50	105
12. Несамходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20	39,5
13. Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25	50,5
14. Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20	39,5
15. Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200	396,5

## ПРИЛОЖЕНИЕ 5

### Отдельные элементы налога на доходы физических лиц

№	Ставка	Характеристика налоговой базы
Специальные ставки		
1	9 %	Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.
2	9 %	Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.
3	15 %	Доходы, полученные физическим лицом – нерезидентом РФ от долевого участия в деятельности российских организаций
4	13 %	Доходы от осуществления трудовой деятельности, иностранных работников из некоторых зарубежных стран на основе патента
5	13 %	Доходы от осуществления трудовой деятельности иностранных работников в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с ФЗ № 115 от 25.07.2002 г.
6	13 %	Доходы от осуществления трудовой деятельности участниками Гос. программы по поддержке бывших соотечественников переселяющихся в Россию на ПМЖ
7	13 %	Доходы от исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом России
8	13 %	Доходы от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, которые признаны беженцами в установленном порядке
9	30 %	Доходы, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, перечисленных в п. с 3 по 8 и п.
10	30 %	Доходы по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями ст. 214.6 НК РФ
11	35 %	Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышающей 4 000 р. за год (п. 28 ст. 217 НК)
12	35 %	Процентные доходы по вкладам в банках, находящихся на территории РФ по ст. 214.2 НК РФ
13	35 %	Материальная выгода от суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст.212 НК РФ (2/3 от ключевой ставки ЦБ РФ за вычетом суммы уплаченных процентов за пользование этими денежными средствами)
14	35 %	Доходы в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, в соответствии со ст. 214.2.1 НК РФ
Основная ставка		
15	13 %	Остальные доходы (оплата труда в денежной и натуральной форме, материальная выгода от приобретения товаров и ценных бумаг, доходы от использования или реализации имущества и т.д.) Только в отношении этих видов доходов (п.15) предусмотрены вычеты:
		1.Стандартные вычеты (3 вида)
		2.Социальные вычеты (6 видов)
		3.Имущественные вычеты (4 вида)
		4.Профессиональные вычеты (3 вида)
5.Инвестиционные вычеты (3 вида)		

## ПРИЛОЖЕНИЕ 6

### Ставки базовой доходности и физические показатели

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, р.
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках и по предоставлению во временное владение (пользование) мест для стоянки автотранспортных средств	Площадь стоянки (в кв. м)	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала (в кв. м)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых: а) не превышает 5 кв. м.	Торговое место	9 000
б) превышает 5 кв. м.	Площадь торгового места в кв. м	1 800
Разносная и развозная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Реализация товаров с использованием торговых автоматов	Количество торговых автоматов	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания: имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в кв. м)	1 000
не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций кроме рекламы с автоматической сменой изображения и электронных табло	Площадь информационного поля (в кв. м)	3 000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля (в кв. м)	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля (в кв. м)	5 000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания (в кв. м)	1 000

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, р.
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания:</p> <p>а) не превышает 5 кв. м</p>	<p>Количество торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам</p>	<p>6 000</p>
<p>б) превышает 5 кв. м</p>	<p>Площадь торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в кв. м)</p>	<p>1 200</p>
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, для размещения объектов нестационарной торговой сети и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей</p> <p>а) площадью, не превышающей 10 кв. м</p>	<p>Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование</p>	<p>10 000</p>
<p>б) площадью, превышающей 10 кв. м</p>	<p>Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование (в кв. м)</p>	<p>1 000</p>

## ПРИЛОЖЕНИЕ 7

### Значения показателя А, учитывающего ассортимент товаров (работ, услуг), а также качество услуг (в отношении услуг общественного питания)

№ п/п	Вид деятельности	Значение по-казателя А
1.	Оказание бытовых услуг (в зависимости от вида услуг):	
1.1	Подготовка и прядение прочих текстильных волокон; Плиссировка и подобные работы на текстильных материалах; Пошив готовых текстильных изделий по индивидуальному заказу населения, кроме одежды Изготовление прочих текстильных изделий по индивидуальному заказу населения; Пошив производственной одежды по индивидуальному заказу населения; Пошив и вязание прочей верхней одежды по индивидуальному заказу населения; Пошив нательного белья по индивидуальному заказу населения; Пошив и вязание прочей одежды и аксессуаров одежды, головных уборов по индивидуальному заказу населения; Изготовление вязаных и трикотажных чулочно-носочных изделий по индивидуальному заказу населения; Изготовление прочих вязаных и трикотажных изделий, не включенных в другие группировки, по индивидуальному заказу населения; Ремонт одежды, текстильных и трикотажных изделий	0,35
1.2	Производство шипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейств лошадиных и оленевых, овец и коз; Пошив одежды из кожи по индивидуальному заказу населения; Пошив меховых изделий по индивидуальному заказу населения Пошив обуви и различных дополнений к обуви по индивидуальному заказу населения; Предоставление услуг по ковке, прессованию, объемной и листовой штамповке и профилированию листового металла; Обработка металлов и нанесение покрытий на металлы; Обработка металлических изделий механическая; Изготовление готовых металлических изделий хозяйственного назначения по индивидуальному заказу населения; Деятельность в области фотографии; Ремонт обуви и прочих изделий из кожи; Ремонт металлоизделий бытового и хозяйственного назначения; Ремонт предметов и изделий из металла; Ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц; Заточка пил, чертежных и других инструментов, ножей, ножниц, бритв, коньков и т.п.; Стирка и химическая чистка текстильных и меховых изделий	0,5
1.3	Прокат и аренда товаров для отдыха и спортивных товаров; Прокат видеокассет и аудиокассет, грампластинок, компакт-дисков (CD), цифровых видеодисков (DVD); Прокат и аренда прочих предметов личного пользования и хозяйственно-бытового назначения; Прокат телевизоров, радиоприемников, устройств видеозаписи, аудиозаписи и подобного оборудования; Прокат мебели, электрических и неэлектрических бытовых приборов; Прокат музыкальных инструментов; Прокат прочих бытовых изделий и предметов личного пользования для домашних хозяйств, предприятий и организаций, не включенных в другие группировки; Аренда и лизинг офисных машин и оборудования, включая вычислительную технику; Аренда и лизинг офисных машин и оборудования; Аренда и лизинг вычислительных машин и оборудования; Деятельность физкультурно-оздоровительная	0,7
1.4	Ремонт машин и оборудования, электронного и оптического оборудования, бытовой техники, электронной бытовой техники	0,75

№ п/п	Вид деятельности	Значение показателя А
1.5	Предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты; Предоставление парикмахерских услуг; Предоставление косметических услуг парикмахерскими и салонами красоты	0,85
1.6	Предоставление услуг в области растениеводства Производство колбасных изделий Переработка и консервирование картофеля Производство масел и жиров Производство муки из зерновых культур Производство крупы и гранул из зерновых культур Производство деревянной тары Изготовление изделий из дерева, пробки, соломки и материалов для плетения, корзиночных и плетеных изделий по индивидуальному заказу населения Деятельность брошюровочно-переплетная и отделочная и сопутствующие услуги Изготовление кухонной мебели по индивидуальному заказу населения Изготовление прочей мебели и отдельных мебельных деталей, не включенных в другие группировки по индивидуальному заказу населения Изготовление ювелирных изделий и аналогичных изделий по индивидуальному заказу населения Изготовление бижутерии и подобных товаров по индивидуальному заказу населения Производство прочих готовых изделий, не включенных в другие группировки Ремонт и техническое обслуживание судов и лодок Ремонт прочего оборудования Утилизация отсортированных материалов Сборка и ремонт очков в специализированных магазинах Виды издательской деятельности прочие Деятельность по письменному и устному переводу Аренда и лизинг легковых автомобилей и легких автотранспортных средств Аренда и лизинг грузовых транспортных средств Аренда и лизинг сельскохозяйственных машин и оборудования Деятельность по уборке квартир и частных домов Деятельность по чистке и уборке жилых зданий и нежилых помещений прочая Дезинфекция, дезинсекция, дератизация зданий, промышленного оборудования Подметание улиц и уборка снега Деятельность по чистке и уборке прочая, не включенная в другие группировки Деятельность по благоустройству ландшафта Деятельность по фотокопированию и подготовке документов и прочая специализированная вспомогательная деятельность по обеспечению деятельности офиса Предоставление социальных услуг без обеспечения проживания престарелым и инвалидам Предоставление услуг по дневному уходу за детьми Ремонт: компьютеров и периферийного компьютерного оборудования, коммуникационного оборудования, домашнего и садового оборудования, мебели и предметов домашнего обихода, часов и ювелирных изделий, спортивного и туристского оборудования, игрушек и подобных им изделий, велосипедов, Ремонт и настройка музыкальных инструментов (кроме органов и исторических музыкальных инструментов), Ремонт прочих бытовых изделий и предметов личного пользования, не вошедших в другие группировки; Предоставление прочих персональных услуг, не включенных в другие группировки	1,0

№ п/п	Вид деятельности	Значение показателя А
1.7	Резка, обработка и отделка камня для памятников Разработка строительных проектов Строительство жилых и нежилых зданий Строительство инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения Производство электромонтажных работ Производство санитарно-технических работ, монтаж отопительных систем и систем кондиционирования воздуха Производство прочих строительного-монтажных работ Производство штукатурных работ Работы столярные и плотничные Установка дверей (кроме автоматических и вращающихся), окон, дверных и оконных рам из дерева или прочих материалов Работы по установке внутренних лестниц, встроенных шкафов, встроенного кухонного оборудования Производство работ по внутренней отделке зданий (включая потолки, раздвижные и съемные перегородки и т.д.) Работы по устройству покрытий полов и облицовке стен Производство малярных и стекольных работ Производство прочих отделочных и завершающих работ Производство кровельных работ Работы строительные специализированные прочие, не включенные в другие группировки Деятельность специализированная в области дизайна Организация обрядов (свадеб, юбилеев), в т.ч. музыкальное сопровождение Деятельность зрелищно-развлекательная прочая, не включенная в другие группировки Организация похорон и предоставление связанных с ними услуг	1,1
2.	Оказание ветеринарных услуг	1,00
3.	Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	1,00
4.	Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок) в зависимости от общей площади платной стоянки:	
4.1.	Платные стоянки общей площадью до 2000 кв. м	0,8
4.2.	Платные стоянки общей площадью от 2001 кв. м до 4000 кв. м	0,9
4.3.	Платные стоянки общей площадью более 4001 кв. м	1,0
5.	Оказание автотранспортных услуг:	
5.1.	По перевозке грузов	1,0
5.2.	По перевозке пассажиров	0,6
6.	Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети (в зависимости от вида реализуемых товаров)	
6.1.	Хлеб и хлебобулочные изделия, мука, молоко и молокопродукты, масло растительное, маргарин, крупы, сахар, соль, картофель, детское питание, печатная продукция	0,70
6.2.	Продукты питания (кроме указанных в подпункте 6.1 настоящей таблицы) без реализации подакцизной продукции	0,90
6.3.	Продукты питания с реализацией подакцизных товаров, подакцизные товары	1,10
6.4.	Непродовольственные товары (за исключением указанных в подпункте 6.5 настоящей таблицы), а именно:	

№ п/п	Вид деятельности	Значение показателя А
6.4.1.	Мебель (в том числе офисная), ковры, строительные материалы и сантехника	1,10
6.4.2.	Меха, кожа и изделия из них	1,10
6.4.3.	Ювелирные изделия, оружие, электробытовые приборы, оргтехника, радиоэлектронная аппаратура, теле-, видеоаппаратура, запасные части и аксессуары для автомобилей	1,10
6.4.4.	Товары, бывшие в употреблении, кроме одежды и обуви	0,60
6.4.5.	Одежда и обувь, бывшие в употреблении	0,40
6.5.	Следующие товары для детей: - трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп; – верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия; - прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы; - швейные изделия (за исключением изделий из натурального меха и натуральной кожи) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп; верхняя одежда (в том числе плательная и костюмная группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы; - обувь (за исключением спортивной): пинетки, гусариковая, дошкольная, школьная; валяная; резиновая: малодетская, детская, школьная; кровати детские; - матрацы детские; - коляски; тетради школьные; игрушки;- пластилин; пеналы- счетные палочки- счеты школьные; дневники школьные- тетради для рисования- альбомы для рисования- альбомы для черчения- папки для тетрадей;- обложки для учебников, дневников, тетрадей- кассы цифр и букв- подгузники	0,70
6.6.	Прочие виды товаров	1,00
7.	Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания; оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей (в зависимости от типа точки общественного питания):	
7.1.	Столовые	0,80
7.2.	Кафе, закусочные	1,00
7.3.	Рестораны, бары	1,10
7.4.	Иные типы точек общественного питания	1,00
8.	Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций; размещения рекламы на транспортных средствах	0,15
9.	Оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м	1,00

№ п/п	Вид деятельности	Значение по-казателя А
10.	Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания:	
10.1.	Не превышает 5 кв. м	1,0
10.2.	Превышает 5 кв. м	0,8
11.	Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания:	
11.1.	Площадью, не превышающей 10 кв. м	1,0
11.2.	Площадью, превышающей 10 кв. м	0,8

## ПРИЛОЖЕНИЕ 8

### Размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода (р.) в зависимости от средней численности наемных работников для г. Иркутска

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход в зависимости от средней численности наемных работников			
		без наемных работников	до 4	от 4 до 10	от 10 до 15
1	Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий	176000	351000	702000	1000000
2	Ремонт, чистка, окраска и пошив обуви	221000	435500	871000	1000000
3	Парикмахерские и косметические услуги	351000	702000	1000000	1000000
4	Химическая чистка, крашение и услуги прачечных	260000	520000	1000000	1000000
5	Изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц	221000	434000	871000	1000000
6	Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий	234000	468000	936000	1000000
7	Ремонт мебели	163000	325000	650000	1000000
8	Услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий	221000	434000	871000	1000000
9	Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования	442000	878000	1755000	2860000
10	Ремонт жилья и других построек	254000	501000	1000000	1000000
11	Услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ	442000	878000	1000000	1000000
12	Услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла	221000	434000	871000	1000000
13	Услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству	150000	293000	585000	949000
14	Услуги по присмотру и уходу за детьми и больными	130000	260000	520000	845000
15	Услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома	130000	260000	520000	845000
16	Ветеринарные услуги	585000	910000	1000000	1000000
17	Изготовление изделий народных художественных промыслов	130000	260000	520000	845000
18	Прочие услуги производственного характера (услуги по переработке с/х продуктов и даров леса по перечню, переработке давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу, выделке шкур животных, расчесу шерсти,	163000	325000	650000	1000000

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход в зависимости от средней численности наемных работников			
		без наемных работников	до 4	от 4 до 10	от 10 до 15
	стрижке домашних животных, ремонту и изготовлению бондарной посуды и гончарных изделий, защите садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней; изготовление валяной обуви; изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика; изготовление и ремонт деревянных лодок; ремонт игрушек; ремонт туристского снаряжения и инвентаря; услуги по вспашке огородов и распиловке дров; услуги по ремонту и изготовлению очковой оптики; переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы; зарядка газовых баллончиков для сифонов, замена элементов питания в электронных часах и других приборах				
19	Изготовление и печатание визитных карточек и приглашений билетов на семейные торжества; гравёрные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву и керамике	178000	351000	702000	1000000
20	Производство и реставрация ковров и ковровых изделий	130000	260000	520000	845000
21	Ремонт ювелирных изделий, бижутерии	293000	585000	1000000	1000000
22	Чеканка и гравировка ювелирных изделий	221000	434000	871000	1000000
23	Монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск	325000	644000	1105000	1300000
24	Услуги по уборке жилых помещений и ведению домашнего хозяйства	325000	644000	1000000	1000000
25	Услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления	390000	585000	1000000	1000000
26	Проведение занятий по физической культуре и спорту	260000	527000	1000000	1300000
27	Услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах	130000	260000	520000	845000
28	Услуги платных туалетов	130000	260000	520000	845000
29	Услуги поваров по изготовлению блюд на дому	247000	494000	994500	1000000
30	Услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка)	130000	260000	520000	845000

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход в зависимости от средней численности наемных работников			
		без наемных работников	до 4	от 4 до 10	от 10 до 15
31	Услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы)	130000	260000	520000	845000
32	Услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству	260000	520000	1000000	1000000
33	Ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты	410000	585000	1000000	1000000
34	Занятие медицинской деятельностью или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности	221000	434000	871000	1300000
35	Осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию	410000	728000	1170000	1300000
36	Услуги по прокату	208000	410000	819000	1000000
37	Экскурсионные услуги	260000	520000	1000000	1000000
38	Обрядовые услуги	293000	585000	1105000	1300000
39	Ритуальные услуги	442000	878000	1755000	3000000
40	Услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров	176000	286000	572000	910000
41	Услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей	157000	314000	1105000	1000000
42	Оказание услуг по забою, транспортировке, перегонке, выпасу скота	211000	174000	609000	1000000
43	Производство кожи и изделий из кожи	457000	700000	1000000	1000000
44	Сбор и заготовка пищевых лесных ресурсов, недревесных лесных ресурсов и лекарственных растений	430000	611000	1000000	1000000
45	Сушка, переработка и консервирование фруктов и овощей	1000000	1000000	1000000	1000000
46	Производство молочной продукции	364000	417000	1000000	1000000
47	Производство плодово-ягодных посадочных материалов, выращивание рассады овощных культур и семян трав	111000	175000	614000	1000000
48	Производство хлебобулочных и мучных кондитерских изделий	156000	218000	1000000	1000000
49	Товарное и спортивное рыболовство и рыбководство	208000	232000	324000	336000
50	Лесоводство и прочая лесохозяйственная деятельность	649000	544000	1000000	1000000
51	Деятельность по письменному и устному переводу	390000	468000	663000	877500
52	Деятельность по уходу за престарелыми и инвалидами	312000	374000	530000	702000

№	Виды предпринимательской деятельности	Доход в зависимости от средней численности наемных работников			
		без наемных работников	до 4	от 4 до 10	от 10 до 15
53	Сбор, обработка и утилизация отходов, а также обработка вторичного сырья	1000000	1000000	1000000	1000000
54	Резка, обработка и отделка камня для памятников	1000000	1000000	1000000	1000000
55	Оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для электронных вычислительных машин и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации	720000	812000	1000000	1000000
56	Ремонт компьютеров и коммуникационного оборудования	308000	402000	636000	893000

Учебное издание

**Комарова** Галина Петровна  
**Быков** Степан Сергеевич  
**Грошева** Екатерина Валерьевна  
**Гущина** Ирина Владимировна  
**Завьялова** Екатерина Олеговна  
**Змановская** Ольга Викторовна  
**Касаткина** Галина Максимовна  
**Медик** Ирина Николаевна  
**Пирогова** Алена Валерьевна  
**Содномова** Светлана Константиновна  
**Филиппов** Владимир Иванович  
**Ярунина** Анна Германовна

## **НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ**

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 10.05.18.

Издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.  
<http://bgu.ru>.